

**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

**XV ВСЕУКРАЇНСЬКА НАУКОВА КОНФЕРЕНЦІЯ**

*Присвячена 30-річчю кафедри бухгалтерського обліку*

*та пам'яті д. е. н., професора,*

*Заслуженого діяча науки і техніки України*

**ОЛЕКСІЯ СЕРГІЙОВИЧА БОРОДКІНА**

**14.03.1930 – 15.03.2002**

**РОЗВИТОК СИСТЕМИ ОБЛІКУ,  
АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ:  
ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ**

Тези доповідей учасників

*Конференцію зареєстровано в УкрІНТЕІ,  
посвідчення № 643 від 25 жовтня 2016 р.*

**КИЇВ – НАСОА**

**24 березня 2017 р.**

**УДК 657.1:657.25:657.36:657.6**

**ББК 60.655**

*За точність викладення матеріалу та достовірність використаних фактів,  
назв, цитат відповідальність несуть автори*

**Редакційна колегія:**

**Осауленко О. Г.** – голова редакційної колегії, ректор НАСОНА, д. н. д. у., професор, член-кореспондент НАН України, Заслужений економіст України;

**Теловата М. Т.** – завідувач кафедри бухгалтерського обліку НАСОНА, д. пед. н., професор;

**Малюга Н. М.** – завідувач кафедри теорії бухгалтерського обліку НАСОНА, д. е. н., професор;

**Каменська Т. О.** – директор Національного центру обліку та аудиту, д. е. н. доцент;

**Мотузка О. М.** – завідувач редакційно-видавничого відділу, к. е. н., доцент.

Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : збірник тез доповідей учасників XV Всеукраїнської наукової конференції. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2017. – 327 с.

Тези Всеукраїнської наукової конференції, присвяченої 30-річчю кафедри бухгалтерського обліку та пам’яті д. е. н., професора, Заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація» містять результати пошукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку, аналізу, економіки, фінансів, оподаткування та аудиту. Матеріали друкуються в авторській редакції. Максимально зменшено втручання в обсяг та структуру матеріалів. Редакційна колегія не несе відповідальності за достовірність статистичної та іншої інформації, наданої в рукописах, та залишає за собою право не поділяти поглядів деяких авторів на ті чи інші питання, розглянуті на конференції.

**Телефон для довідок: (044) 489-66-39**

**E-mail: [kaf\\_bu@nasoa.edu.ua](mailto:kaf_bu@nasoa.edu.ua)**

**Збірник тез доповідей учасників XV Всеукраїнської наукової конференції присвяченої пам’яті д. е. н., професора, Заслуженого діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородкіна «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

**ББК 60.655**

**ISBN 978-617-571-130-9**

---

**«Несмотря на то, что наука опережает развитие производства, главной движущей силой развития науки остается практика»**

Ці глибокодумні слова належать невтомному практику, генератору творчих ідей, видатному вченому у сфері бухгалтерського обліку, доктору економічних наук, професору, Заслуженому діячу науки і техніки України Бородкіну Олексію Сергійовичу.

Він народився 14 березня 1930 року в станиці Скобелевській, Краснодарського краю (Росія). Після закінчення технікуму працював бухгалтером. У 1951–1953 роках служив в армії, потім навчався в Ростовському фінансово-економічному інституті. З 1957 по 1965 рік працював головним бухгалтером Новочеркаського машинобудівного заводу (Ростовська область, Росія).

Без відриву від виробництва Олексій Сергійович закінчив аспірантуру та захистив дисертацію на здобуття вченого ступеня кандидата економічних наук. З 1965 року займав посаду доцента кафедри бухгалтерського обліку Київського інституту народного господарства. У 1981 році захистив дисертацію на здобуття вченого ступеня доктора економічних наук. Тема дисертації – «Проблеми обліку витрат та економічного ефекту нової техніки».

З 1987 року і до березня 2002 р. професор О. С. Бородкін очолював кафедру бухгалтерського обліку та аудиту Інституту статистики, обліку та аудиту. Ним опубліковано 12 монографій, 6 навчальних посібників з бухгалтерського та фінансового обліку, понад 93 наукові фахові статті. Останній підручник – задачник з фінансового обліку – вийшов друком у лютому 2002 року.

Олексій Сергійович Бородкін пройшов великий творчий шлях.

42 роки науково-педагогічної діяльності – це тисячі висококваліфікованих фахівців, сотні наукових робітників, десятки вчених, державних діячів.

Професор О. С. Бородкін брав безпосередню участь у формуванні наукового підходу до бухгалтерського обліку в період переходу України до

---

ринкових засад господарювання. Його численні публікації в журналах «Світ бухгалтерського обліку», «Бухгалтерський облік і аудит» завжди викликали полеміку та стимулювали наукову думку. А назва його статті «Шокова терапія в бухгалтерському обліку» стала народним висловом серед широкого загалу бухгалтерів-практиків.

Коли лекції читав професор Бородкін, в аудиторії стояла ідеальна тиша. Студенти ловили кожне слово, кожну паузу, кожен наголос. Він володів особливою методикою ведення лекцій, розрахованою на осмислення отриманої інформації упродовж паузи, яку він вводив штучно. Студенти, які слухали уважно, засвоювали складний матеріал прямо на лекції, починали його розуміти й одразу включались у творчий процес. Здатність студента до осмисленої творчої праці професор Бородкін цінував найвище.

Кожного студента він знав в обличчя, пам'ятав прізвище, міг дати коротку характеристику з приводу його досягнень. Боляче сприймав нерозуміння предмету відстаючими студентами. Професор знаходив час, щоб ліквідувати причини, які заважають успішності таких студентів, обговорював це з кураторами, викладачами інших предметів, батьками.

На засіданнях кафедри Олексій Сергійович організовував творчі дискусії з питань змін у бухгалтерському обліку, старався підтримувати високий інформаційний рівень викладачів з питань податкового обліку, стимулював творчість і працездатність.

Недосяжний професіоналізм, відповідальність за майбутнє, постійний творчий пошук, готовність до спілкування, відкритість поглядів і готовність відстоювати їх – ось характерні риси людини, яка присвятила своє життя науково-педагогічній діяльності, залишила творчі слова у книжках і нетлінні спогади у наших серцях.

---

## **ІСТОРІЯ КАФЕДРИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Кафедру бухгалтерського обліку було утворено Інститутом статистики, обліку та аудиту в **1987 році**.

Першим завідувачем кафедри був призначений доктор економічних наук, професор, Заслужений діяч науки і техніки України О. С. Бородкін. Після його смерті у 2002 р. завідувачем кафедри з січня 2003 р. було призначено д. е. н., професора Л. В. Нападовську, з вересня 2003 року по 2013 обов'язки завідувача кафедри виконував д. е. н., доц. В. П. Пантелєєв. Із вересня 2013 р. завідувачем кафедри бухгалтерського обліку призначено д. пед. н., професора М. Т. Теловату.

Створення кафедри бухгалтерського обліку було зумовлено необхідністю підготовки висококваліфікованих кадрів для економічної галузі. Цьому сприяв і продовжує сприяти кадровий та інфраструктурний потенціал Національної академії статистики, обліку та аудиту.

Новий імпульс кафедра отримала, коли у 2004 р. було створено спеціалізовану вчену раду Д 26.87.001 з правом прийому до розгляду та проведення захисту дисертацій на здобуття наукових ступенів доктора економічних наук та кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». У 2005 р. виокремлена кафедра бухгалтерського обліку та аудиту, а з 2007 р. на факультеті «Облік та аудит» діють три кафедри: теорії бухгалтерського обліку, бухгалтерського обліку та аудиту.

Кафедра бухгалтерського обліку НАСОН є *випусковою кафедрою* і здійснює професійну підготовку майбутніх фахівців за спеціальністю «Облік і аудит» за освітньо-кваліфікаційними рівнями бакалавр, спеціаліст, магістр. Кафедра проводить ініціювання щодо формування вибіркового дисциплін для формування навчальних планів за напрямом підготовки «Облік і аудит». Співробітники кафедри беруть участь у міжкафедральних семінарах щодо обговорення й ухвалення дисертацій на здобуття наукових ступенів доктора економічних наук та кандидата економічних наук, проведенні круглих столів для професорсько-викладацького складу Національної академії статистики, обліку та аудиту.

---

Висока професійність професорсько-викладацького складу кафедри є гарантією підготовки майбутніх фахівців вищої кваліфікації – творчих, неординарно мислячих, націлених на майбутнє, здатних ефективно працювати в економічній галузі.

**На кафедрі працюють** п'ять доктори наук (М. Т. Теловата, Т. О. Каменська, О. І. Пилипенко, В. П. Пантелеєв, О. А. Зоріна), чотири кандидатів наук (Г. М. Курило, О. О. Ільченко, О. В. Петраковська, О. А. Юрченко), один викладач (Л. В. Лишиленко) і один асистент (О. А. Свирида).

Викладачі кафедри мають значний практичний досвід роботи та наукові здобутки, які використовують у викладацькій роботі, а також при керуванні науково-дослідною роботою студентів, виконанні навчально-методичної роботи тощо. На кафедрі викладається понад двадцять навчальних дисциплін для студентів усіх факультетів академії.

Професорсько-викладацький склад кафедри постійно підвищує свою кваліфікацію, удосконалює методику викладання та впроваджує в навчальний процес інноваційні навчальні технології.

Згідно з тематичним планом науково-дослідної роботи, на кафедрі бухгалтерського обліку в межах робочого часу викладачів виконується тема: **«Розвиток організації і методології бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи».**

Щорічно під керівництвом професорсько-викладацького складу кафедри бухгалтерського обліку проводяться Всеукраїнські наукова та студентська конференції, присвячені пам'яті д. е. н., професора, Заслуженого діяча науки і техніки України О. С. Бородкіна.

За багаторічну плідну роботу та виховання студентської молоді завідуюча кафедрою бухгалтерського обліку, професор М. Т. Теловата нагороджена Почесною грамотою Міністерства освіти і науки України, Почесною грамотою Київського міського голови, грамотою Солом'янської районної державної адміністрації та Знаком Пошани.

За високі досягнення при виконанні завдань, покладених на органи державної статистики, професор В. П. Пантелеєв нагороджений Почесною грамотою Державної служби статистики України.

## ЗМІСТ

### **СЕКЦІЯ № 1. УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ: ДОСВІД, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ**

К. BORYSKI	MODELE SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW	13
О. В. БОДНАР	СУТНІСТЬ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ	19
М. ГЕРАСИМОВ	НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА РАСХОДОВ И СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ	22
С. В. ГЕРЧАНІВСЬКА, Н. С. ЛУПІНІС	СУТНІСТЬ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ	27
А. В. ДРАБАНІЧ	ДЕБИТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ, ЇЇ ВИНИКНЕННЯ ТА СПИСАННЯ	32
С. І. КОВАЧ	ПОРЯДОК СТВОРЕННЯ Й ОБЛІКУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ВИПЛАТУ ВІДПУСТОК	37
Г. М. КУРИЛО	ЕЛЕКТРОННІ ГРОШІ: ЇХ ПРИРОДА ТА ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ	42
Є. О. КУШНІР	НОРМАТИВНЕ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ»	47
О. І. МАЛИШКІН	ЗАСТОСУВАННЯ СТАНДАРТИВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ПОЛЬЩІ	50
І. О. МЕЛЬНИЧУК	ПРОБЛЕМНІ ТА ПЕРСПЕКТИВНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ЛІЗИНГОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ	53
М. О. МЕЛЬНИЧУК	СОЦІАЛЬНА СКЛАДОВА ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА	57
Ю. Ю. МОРОЗ	ІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА	60
В. М. ПАРХОМЕНКО	ОБЛІК АМОРТИЗАЦІЇ	66
О. В. ПЕТРАКОВСЬКА	ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОЩАДНИХ (ДЕПОЗИТНИХ) СЕРТИФІКАТИВ, ЕМІТОВАНИХ БАНКОМ	72
Л. М. ПИЛИПЕНКО, Ю. В. ДЕМСЬКА	ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ РЕЗЕРВУ НА МОРАЛЬНИЙ (ТЕХНОЛОГІЧНИЙ) ЗНОС ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ КОМПАНІЙ	77
О. А. СВИРИДА	МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБГРУНТУВАННЯ ПРОЕКТУ П(С)БО «ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА»	80
Ю. М. ТИМОЩЕНКО	ІНФОРМАЦІЯ ПРО АКТИВИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ	83
В. ЦУРКАНУ, И. ГОЛОЧАЛОВА	ТРАКТОВКА КАПІТАЛА: ЭВОЛЮЦІЯ И СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ	87

Ю. С. ЦАЛЬ-ЦАЛКО	ПРОЦЕДУРИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ КІБЕРБЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА	97
О. В. ЧУМАК	ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ	
Н. М. ПОНОМАРЕНКО	КОРИГУВАННЯ РЕЗЕРВУ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ НА ВИПЛАТУ ВІДПУСТОК	103
В. А. ШПАК	ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	107
О. А. ЮРЧЕНКО	ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ ЧЕРЕЗ ТОРГОВЕЛЬНІ АВТОМАТИ	111

### ***СЕКЦІЯ № 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ***

В. В. БАБІЧ	МЕХАНІЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА МАЙНО	116
Л. С. НОВІЧЕНКО	СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ: ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ	120
М. І. ПУЗАНОВА	НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	124

### ***СЕКЦІЯ № 3. ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ – ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ, АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ***

К. В. БЕЗВЕРХИЙ	ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ»	128
Д. А. ВОРОБЕЙ	РОЛЬ МІЖНАРОДНИХ РОЗРАХУНКІВ ПРИ СКЛАДАННІ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ІЗ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ	134
І. І. МЕЛЬНИЧУК	УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ СТРАХОВИКА: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ ПІДХІД	138
В. О. ШЕВЧУК	БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ ЯК ВІДДЗЕРКАЛЕННЯ ФІЗИКО-ЕКОНОМІЧНОЇ РІВНОВАГИ КАПІТАЛІВ	142

### ***СЕКЦІЯ № 4. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, СИСТЕМА КОНТРОЛІНГУ, ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ, ОПТИМІЗАЦІЯ ТА ПРОГНОЗУВАННЯ***

С. А. АББАСОВА	АКТУАЛЬНІЕ ВОПРОСЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА И АНАЛИЗА РЕЗЕРВОВ СНИЖЕНИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	152
І. А. ГЕРАСИМОВИЧ	МЕХАНІЗМИ І ІНСТРУМЕНТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ФІНАНСОВОГО ІНЖИНІРИНГУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ	158



П. О. КУЦИК	КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА	161
М. М. МАТЮХА	ОРГАНІЗАЦІЙНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЕТАПІВ ФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ	164
О. І. ХОРУЖЕНКО	КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ – НАЙВАЖЛИВІША ФУНКЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО	167
Н. М. ЦВЕТКОВА	РОЗВИТОК ПРИНЦИПІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ	170

### ***СЕКЦІЯ № 5. РОЗВИТОК АУДИТУ В ПЕРІОД СВІТОВОЇ ФІНАНСОВОЇ КРИЗИ: ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ***

О. О. ІЛЬЧЕНКО	ПРОБЛЕМИ АУДИТУ В УКРАЇНІ, ПЕРСПЕКТИВИ ТА РЕЗЕРВИ ЙОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ	175
М. В. КУЗУБ	ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ	179
Н. Ф. МАНЬКО	ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ	183
Н. І. ПЕТРЕНКО	ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ	188
І. Ю. ПРЕДКО	МОДЕЛІ ТА ОБ'ЄКТИ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ	193
С. В. СЕЛЩЕВ	ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВНУТРІШНІМ АУДИТОРОМ РИЗИКІВ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ НОРМАТИВНОГО МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ	197
Ю. Б. СЛОБОДЯНИК	МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ: ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ	200
Л. В. ЧИЖЕВСЬКА, О. Р. АНТОНЮК	ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕТАПІВ ВИКОНАННЯ ІНШИХ ПОСЛУГ ПРОФЕСІЙНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	205
Є. І. ЧОПЛЯК	ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ МСА В УКРАЇНІ	209
О. А. ШЕВЧУК	ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ	213
С. В. ШУЛЬГА	ЯКІСТЬ АУДИТУ ТА НОРМОТВОРЧЕ ТАРГЕТУВАННЯ	219
О. В. ЩИРСЬКА	СУТНІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЯК СКЛАДОВОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ	224

**СЕКЦІЯ № 6. ЕКОНОМІЧНИЙ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ  
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ**

Л. В. ГНИЛИЦЬКА	УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІТИЧНИХ МОДЕЛЕЙ ОЦІНЮВАННЯ НАДІЙНОСТІ БІЗНЕС- ВІДНОСИН МІЖ СУБ'ЄКТАМИ РИНКУ	228
О. А. ЗОРІНА	ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ КОРПОРАЦІЯМИ	232
О. В. КАЧМАР, І. Б. СМЕТАНА	ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ	236
О. В. КАШПЕРСЬКА	ОСНОВНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ЛІКВІДНОСТІ БАЛАНСУ	241
Ф. В. МОЦНИЙ	АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОГО СТАНУ НАПІВПРОВІДНИКОВОГО ЗАВОДУ	245
В. О. ПЩЕЙКО	ЯКІСНА СТАТИСТИКА ЯК ОСНОВА ДЛЯ ЕКОНОМІЧНОГО ТА ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ	248
В. В. ПОПОВА	АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ	250
І. В. СТЕМКОВСЬКА	ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	257
А. Г. ТАРАСЕНКО	ІНСТИТУЦІЙНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОБЛЕМ УКРАЇНИ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ	262

**СЕКЦІЯ № 7. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА АКТУАЛЬНІ  
ПИТАННЯ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ**

В. Б. ЗАХОЖАЙ, К. В. ЗАХОЖАЙ С. П. КУЛИЦЬКИЙ	РОЛЬ І МІСЦЕ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ В ФІНАНСОВІЙ СИСТЕМІ ДЕРЖАВИ РОЗВИТОК ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ	267 271
--	--	------------

**СЕКЦІЯ № 8. ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ ТА  
МОДЕЛІ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ  
ПІДПРИЄМСТВ**

В. І. ОДНОВОЛИК	ПРОГРАМНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЛЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ: АНАЛІЗ РИНКУ ТА ФУНКЦІОНАЛУ	276
-----------------	--	-----

**СЕКЦІЯ № 9. НЕПЕРЕРВНА ОСВІТА В УКРАЇНІ  
ТА СВІТІ: СТАН, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ**

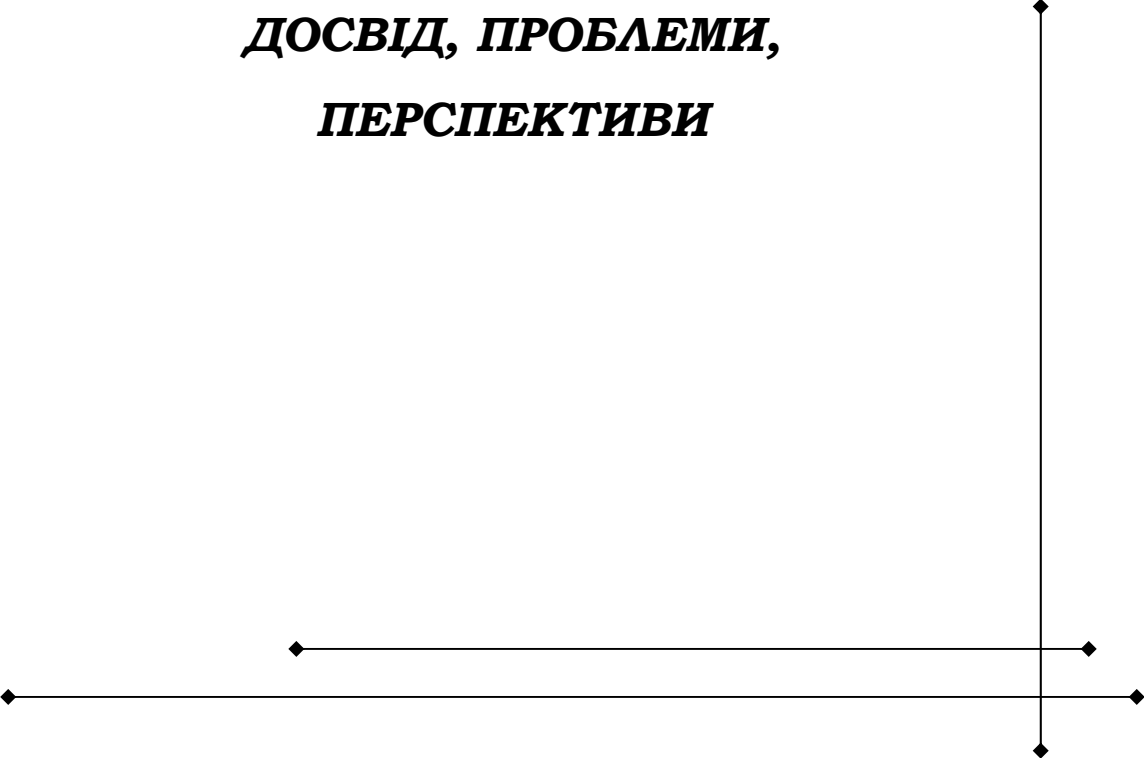
Т. В. ГАВРИЛЮК	ТРАНСФОРМАЦІЇ РЕЛІГІЙНОЇ СВІДОМОСТІ В УМОВАХ ПОЛІКОНФЕСІЙНОСТІ УКРАЇНИ	280
----------------	---	-----

О. Ю. ГУЛЕВИЧ	НОВА ПАРАДИГМА ВИЩОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ОСВІТИ В КОНТЕКСТІ ВИМОГ РИНКУ ПРАЦІ	283
М. Д. КОРИНЬКО	АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ ДЛЯ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	286
О. І. МАЗІНА	ПРОФЕСІЙНІСТЬ ФАХІВЦІВ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇЇ ДОСЯГНЕННЯ	291
Н. М. МАЛЮГА К. П. БОРИМСЬКА	ПРОФЕСІЙНА ПІДГОТОВКА ТА РОЛЬ БУХГАЛТЕРА У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ	296
І. Ф. НАДОЛЬНИЙ	НАУКОВІ ОСНОВИ МОДЕРНІЗАЦІЇ ОСВІТИ: СОЦІАЛЬНО-ФІЛОСОФСЬКИЙ КОНТЕКСТ	302
В. П. ПАНТЕЛЕСВ, Т. Д. САКАДА	СКЛАДОВІ ПРОФЕСІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРІВ	306
І. О. СИДОРЕНКО	СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ВИЩОЇ ОСВІТИ У СФЕРІ ТУРИЗМУ В УКРАЇНІ	310
М. Т. ТЕЛОВАТА	ФОРМУВАННЯ ГОТОВНОСТІ ВИПУСКНИКІВ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ ДО ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	314
О. В. ТКАЧУК	ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОСВІТНИХ ПОСЛУГ У СФЕРІ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ	319
С. Л. ЯБЛОЧНИКОВ, І. О. ЯБЛОЧНИКОВА	АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ «ОСВІТА ВПРОДОВЖ ЖИТТЯ»	323



# **СЕКЦІЯ 1**

**УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО  
ОБЛІКУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ:  
ДОСВІД, ПРОБЛЕМИ,  
ПЕРСПЕКТИВИ**



**MODELE SPOŁECZNEJ ODPOWIEDZIALNOŚCI  
PRZEDSIĘBIORSTW**

**K. BORYCKI,**

*mgr inż., MBA*

*Prezes Zarządu Benteler Distribution Poland Sp.z o.o.*

*Dąbrowa Górnicza Polska*

Koncepcja społecznej odpowiedzialności wywodząca się z tzw. stakeholders theory, powstała w USA. Droga Europy do społecznej odpowiedzialności rozpoczęła się w Niemczech, gdzie O. Bismarck wprowadził ubezpieczenia społeczne. W Europie państwa przejęły wiele obowiązków wobec pracowników, konsumentów i innych grup z otoczenia społecznego przedsiębiorstwa, natomiast brak podobnej roli państwa w USA prowadził do krytyki przedsiębiorstw nastawionych na zysk (A. Carnegie propagował filantropię) Idea, mówiąca, że biznes ma zobowiązania wobec społeczeństwa, została zapoczątkowana w latach 50. XX w. przez H.R. Bowie. Do idei tej krytycznie odniósł się M. Friedmann, nie kwestionując społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa, ale ograniczając ją przede wszystkim do właścicieli (akcjonariuszy), którzy powierzają swój kapitał. Z kolei J. Ansoff i R. Steward stworzyli podstawy teorii interesariuszy, według której przedsiębiorstwo ma obowiązki również wobec innych grup, nie tylko właścicieli.

W latach 90. ubiegłego stulecia ukształtował się w USA model społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa jako „dobrego obywatela”. Oprócz przyjętej wcześniej odpowiedzialności ekonomicznej i prawnej

uwzględnił kryterium etyczne biznesu i wprowadzał działalność społeczną na rzecz otoczenia.

Model społecznej odpowiedzialności, zaproponowany przez A.B. Carroll, obejmuje cztery obszary odpowiedzialności, wykorzystując piramidę potrzeb Masłowa.<sup>1</sup> Jako obszar pierwszy, najważniejszy, autor ten przyjmuje odpowiedzialność ekonomiczną, następnie prawną i etyczną; odpowiedzialność filantropijna to obszar ostatni, ale najbardziej widoczny.

A.B. Carroll jako podstawę społecznej odpowiedzialności przyjmuje obszar odpowiedzialności ekonomicznej. Uważał, że tylko zyskowe prowadzenie działalności pozwala na przyjmowanie pozostałych rodzajów odpowiedzialności. Jako drugi obszar umieścił odpowiedzialność prawną, uznając, że przedsiębiorstwo, dążące do zysku, musi działać zgodnie z prawem. Według tego autora kolejnym obszarem jest odpowiedzialność moralna, przy czym w przypadku przedsiębiorstwa można raczej mówić o odpowiedzialności etycznej, rozumianej jako przestrzeganie norm moralnych przyjętych przez społeczeństwo. Odpowiedzialność etyczna zwraca uwagę na prowadzenie działalności w sposób godziwy, sprawiedliwy i nieszkodzący innym. Ostatnim obszarem, ale będącym na szczycie piramidy, jest odpowiedzialność filantropijna i tak jak wierzchołek góry lodowej, choć mały, jest jednak bardzo widoczny.

Odpowiedzialność filantropijna wiąże się z prowadzeniem lub finansowaniem działań na rzecz wybranych problemów społecznych w postaci sponsoringu, działalności charytatywnej, programów wsparcia społeczności lokalnej.

---

<sup>1</sup> Carroll A.B. The Good Company. A Skeptical Look at Corporate Social Responsibility, "The Economist" 2005, January (cyt. za m.Rybak, Etryka menadżera- społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 29–31).

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

Tabela Model społecznej odpowiedzialności według A. B. Carroll

<b>Obszar odpowiedzialności</b>	<b>Stopień realizacji odpowiedzialności</b>	<b>Przedmiot odpowiedzialności</b>
1. Odpowiedzialność ekonomiczna	Wymagana	<ul style="list-style-type: none"> <li>– zyskowość</li> <li>– maksymalizacja przychodów,</li> <li>– minimalizacja kosztów</li> <li>– skuteczne strategie</li> <li>– polityka podziału</li> </ul>
2. Odpowiedzialność prawna	Wymagana	przestrzeganie prawa w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> <li>– prowadzenie działalności gospodarczej</li> <li>– ochrona środowiska</li> <li>– ochrona konsumenta</li> <li>– prawa pracy</li> <li>– zobowiązania biznesowe</li> </ul>
3. Odpowiedzialność etyczna	Oczekiwana	<ul style="list-style-type: none"> <li>– przestrzeganie norm etycznych</li> <li>– unikanie niewłaściwych zachowań</li> <li>– ujawnienie złych praktyk</li> <li>– przywództwo etyczne</li> <li>– programy etyczne</li> </ul>
4. Odpowiedzialność filantropijna	Pożądana	<ul style="list-style-type: none"> <li>– sponsoring nauki, kultury, sportu</li> <li>– programy na rzecz społeczności lokalnej</li> <li>– działalność charytatywna</li> <li>– wolontariat pracowniczy</li> </ul>

*Źródło:* Carroll A.B., Business and Society: Ethics and Stakeholder Management, College Division South-western Publishing Co, Cincinnati, Ohio 1993, s. 35.

W podejściu A.B. Carroll podstawą społecznej odpowiedzialności jest zyskowość przedsiębiorstwa (after profit obligation). Inne obszary odpowiedzialności powstają wtedy, kiedy jest osiągnięta efektywność ekonomiczna. Takie podejście jest słuszne, ale w stosunku do pierwszeństwa w porównaniu do działalności filantropijnej, gdyż spełnienie wymogów rentowności działalności otwiera drogę do dobroczynności. Natomiast trudno się zgodzić z problemem, aby akceptować zyskowość przy pominięciu zasad prawnych i etycznych.

Z kolei model społecznej odpowiedzialności (before profit obligation) rozpowszechniony przez Y.Ch. Kanga i D.J. Wood stawia na pierwszym miejscu wartości moralne.<sup>2</sup> Według tego modelu każda korporacja jest obowiązana przestrzegać norm moralnych i społecznych na każdym etapie swojej działalności. W myśl tego pojęcia zysk osiągnięty bez przestrzegania norm etycznych nie jest moralnie usprawiedliwiony. Na podkreślenie zasługuje twierdzenie wynikające z rozważań, że nie każda korporacja powinna funkcjonować bezterminowo, ale jedynie te, które przestrzegają norm etycznych.

W podejściu tych autorów najważniejszy jest obszar etyczny działalności i to on powinien przesądzać o pozwoleniu na funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Twierdzenie, że nie każda korporacja powinna funkcjonować bezterminowo, ale jedynie te, które przestrzegają norm etycznych, jest co prawda słuszne, ale trudne do wyegzekwowania w praktyce. W modelu Kanga i Wood przedsiębiorstwo jest zobowiązane do uwzględnienia oczekiwań interesariuszy i traktowania ich celów na równi z własnymi. Jeśli to założenie jest spełnione, przedsiębiorstwo uzyskuje swobodę wyboru sposobu generowania zysków. Dopiero po spełnieniu warunków prawnych, etycznych przedsiębiorstwo może pomnożyć zyski i realizować działalność filantropijną. Działania filantropijne w ujęciu Y.Ch. Kanga i D.J. Wood obejmują dobrowolne zaangażowanie w stosunku do interesariuszy przedsiębiorstwa, a także znacznie szersze, dotyczące rozwiązywania problemów globalnych.<sup>3</sup>

Uzasadnienie społecznej odpowiedzialności, zaproponowane przez K. Davisa jest oparte na następujących tezach:

- społeczna odpowiedzialność wyrasta z siły społeczeństwa, które domaga się aby przedsiębiorstwa ponosiły odpowiedzialność za warunki społeczne wynikające z wpływu ich działalności;

---

<sup>2</sup> Kang Y.Ch., Wood D.J., Before Profit Social Responsibility Turning the Economic Paradigm Upside Down, Business and Society 1995, Proceedings, str.414

<sup>3</sup> Adamczyk J., Społeczna Odpowiedzialność Przedsiębiorstw, PWE, Warszawa 2009, ibidem, str.40-42



**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

- przedsiębiorstwo powinno działać jak przejrzysty system, otwarty na sygnały ze strony społecznej i ujawniający swoje działania na zewnątrz;
- w procesie podejmowania decyzji dotyczącej każdego działania, wyrobów lub usług powinny być kalkulowane koszty i korzyści społeczne;
- koszty społeczne działalności przedsiębiorstwa są w konsekwencji przerzucane na konsumentów;
- przedsiębiorstwa i obywatele są zobowiązani do zaangażowania się w problemy społeczne, które nie leżą poza ich bezpośrednim obszarem działania.

Przedstawione stwierdzenia uzasadniają konieczność przyjęcia przez przedsiębiorstwo społecznej odpowiedzialności i realizację celów społecznych. Przyjęcie takiej odpowiedzialności wymaga:

- włączenia celów społecznych w system celów strategicznych,
- przyjęcia metod pomiaru i mierników oceny realizacji celów społecznych,
- mierzenia kosztów i zysków realizacji programów społecznych,
- opracowania i udostępnienia interesariuszom raportów o realizacji zadań w ramach społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw.<sup>4</sup>

Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa wymaga równoważenia celów różnych grup interesantów występujących w samej organizacji, jak także w jej otoczeniu. Ze względu na zmiany otoczenia przedsiębiorstwo wchodzi w sieć relacji społecznych, zatem ukształtowanie prawidłowych relacji z interesariuszami pozwala zagwarantować ich przychylność przy realizacji celów przedsiębiorstwa. Stąd konieczność podejmowania przez przedsiębiorstwo działań zmierzających do identyfikacji podstawowych interesariuszy, diagnozowania ich oczekiwań i włączenia realizacji tych oczekiwań do celów przedsiębiorstwa. Dobrowolne przyjęcie odpowiedzialności przez przedsiębiorstwo to budowanie i wdrażanie strategii zaangażowania społecznego, przekraczającego zobowiązania prawne.

---

<sup>4</sup>Adamczyk J., Społeczna Odpowiedzialność Przedsiębiorstw, PWE, Warszawa 2009, ibidem, str.42-43

Společn odpoviedzialnoc przedsibiorstwa mona interpretowac jako odpoviedzialnoc za zobowizania przyjmowane w wyniku jego spolecznego wspolistnienia. Zatem tego rodzaju odpoviedzialnoc powstaje w wyniku woli spolecznej, aby przedsibiorstwa dzialaly w okreslony sposob. Poniewaz przedsibiorstwa powstaj w celu realizacji interesow wlascicieli czynnikow produkcji, zalez one od oceny moralnej ich dzialalnoci przez zainteresowane podmioty, tzw. nosiciele ryzyka (stakeholders). Dyskusj wywoluje problem, kto jest nosicielem ryzyka. W gospodarce rynkowej przedsibiorstwo samodzielnie formuluje cele i zapewnia zasoby do ich osignicia, kierujc si zasad dochodowoci. Samodzielne formuowanie celow oraz pozyskiwanie srodkow do ich realizacji wymaga od przedsibiorstwa odpoviedzialnoci za realizacj celow wobec wszystkich grup zainteresowanych jego dzialalnoci.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Adamczyk J., Spoleczna Odpowiedzialnoc Przedsiębiorstw, PWE, Warszawa 2009, ibidem, str. 43

## **СУТНІСТЬ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ**

**О. В. БОДНАР,**

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту*

*ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут»*

*(м. Бережани, Україна)*

У процесі виробництва відбувається свідоме й планомірне комбінування різноманітних виробничих ресурсів (матеріальних, організаційних, технологічних, трудових, технічних тощо) і створення нових продуктів. Для розвитку діяльності як окремих суб'єктів господарювання, так і економіки держави загалом необхідно, щоб процес виготовлення продукції був ефективним, тобто здійснювався за оптимального витрачання виробничих ресурсів, мінімальних витрат, максимальної дохідності й прибутковості виробництва та допустимого рівня ризику [1].

Правильний підхід до побудови організації обліку витрат на якість та різновидів їх дослідження надасть можливість ефективно використовувати ресурси підприємства, а відтак і здійснювати глибокий аналіз процесів та явищ, які негативно впливають на господарський процес діяльності підприємства. Одним із проблемних питань в обліку витрат на якість є правильна методологія дослідження їх економічної природи та різновидів. Ця проблема привертає все більшу увагу українських учених.

Вивчення проблем економічної сутності витрат на якість та її класифікації набуває все більшого значення в сучасних умовах господарювання, тому економічна сутність витрат на якість та її різновидів розглядається в працях таких учених: І. А. Бланк [2, с. 19], М.Г. Грещак, О.С. Коцюба [3, с. 26], Г.В. Осовська [4, с. 43], В.В. Кулішов [5, с. 76], А.М. Турило [6, с. 32] та ін.

Витрати на якість є одним із важливих елементів витрат виробництва. Витрати на якість включають в себе два поняття: “якість”

та “витрати”. Як відомо, якість продукції пов’язана з відносинами між її виробниками і споживачами через які формується споживна вартість продукції і задовольняються суспільні потреби. Тобто, це сукупність взаємопов’язаних заходів для забезпечення й підтримки відносин між її виробниками та споживачами, які необхідні для підвищення конкурентоспроможності та конкурентоздатності підприємства, а також для задоволення потреб.

Таким чином, витрати на якість – це сукупність витрат, зумовлені заходами щодо запобігання помилок, планомірним контролем якості, виправленням помилок усередині і поза фірмою, а також виконанням зовнішніх менеджерських функцій у даній галузі.

У подальшому витрати на якість отримали наступні визначення: “витрати на якість – витрати на гарантію та забезпечення якості, а також збитки, понесені через невідповідність рівня якості” або “витрати на якість – витрати на попереджуючі заходи та визначення якості плюс збитки через внутрішній та зовнішній брак” (Дейл та Планкетт, 1999 рік) [7]. Отже, можна зробити висновок, що у процесі своєї еволюції поняття “витрати на якість” стало вмещувати у собі не лише витрати на корегуючі заходи підприємства, а й на попереджуючі заходи для уникнення можливості виникнення невідповідності продукції та збитків підприємства у майбутньому [8, с. 112].

Крім економічної сутності поняття “витрати на якість” дуже важливим аспектом є їх різновиди за різними складовими елементами.

Отже, в ході дослідження встановлено, що трактування поняття “витрат на якість” формує дві обліково-економічні категорії – “якість” і “витрати”. Таким чином, витрати на якість – це один із важливих складових елементів витрат, тобто зумовлені заходами щодо запобігання помилок, планомірним контролем якості, виправленням помилок усередині і поза фірмою, а також виконанням зовнішніх менеджерських функцій у даній галузі.

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

**Список використаних джерел:**

1. Колісник Г.М. Економічна сутність витрат виробництва й методологія їх дослідження [Електронний ресурс] / Г.М. Колісник // Режим доступу до журн.:  
[http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Aprepr/2010\\_6\\_1/8.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Aprepr/2010_6_1/8.pdf).
2. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К.: “Ника – Центр”, 1998. – 480 с.
3. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.]. – КНЕУ, 2002. – 131 с.
4. Економічний словник [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. – К.: Кондор, 2007. – 358 с
5. Кулішов В.В. Економіка підприємства: теорія і практика / Кулішов В.В. [Навчальний посібник]. – К.: Ніка – Центр, Ельга, 2004. – 216 с.
6. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: навч. посібник / Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
7. Setijono D., Dahlgaard J. J. The value of quality improvements // International Journal of Quality & Reliability Management. Vol. 25. No. 3, 2008. pp. 292-312.
8. Зубкова А.Б. Класифікація витрат на якість продукції машинобудівного підприємства / А.Б. Зубкова // Стратегія економічного розвитку України. – 2008. – вип. 22-23. – С. 112-117.

## **НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА РАСХОДОВ И СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ НА АВТОТРАНСПОРТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

**М. ГЕРАСИМОВ,**

*доктор экономики, доцент Молдавской Экономической Академии  
(Республика Молдова)*

Как показали исследования учетной практики отечественных автотранспортных предприятий, для большинства из них не существует разграничение понятий затраты и расходы и определение себестоимости отдельно каждой оказанной услуги. Многие из них напрямую включают понесенные расходы в себестоимость продаж и определяют финансовый результат в стоимостном выражении от общего объема оказанных услуг.

Расходы и затраты в отечественной науке и практике как понятия не отождествляют с 1998 года, когда был принят Национальный стандарт бухгалтерского учета 3 (НСБУ) «Состав затрат и расходов».

Термин «расходы» получил широкое распространение в начале XX века одновременно с появлением динамической концепции, согласно которой финансовый результат определяется как разница между доходами и расходами предприятия. Согласно НСБУ «Расходы», с 1 января 2015 года, *расходы* представляют собой уменьшения экономических выгод, отраженные в отчетном периоде в форме выбытия, уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, способствующие уменьшению собственного капитала (финансового результата), за исключением связанных с его распределением между собственниками [1].

Определение затрат на сегодняшний день в действующих нормативных актах Республики Молдова рассматривается непосредственно в «Методических указаниях о бухгалтерском учете

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг» (в дальнейшем Методические указания):

*Производственные затраты* – ресурсы, представленные в стоимостном выражении и израсходованные для производства продукции / оказания услуг [2]. Отечественными НСБУ четко определены затраты в строительстве и в сельском хозяйстве, в этой связи разработаны и введены в действие такие НСБУ: «Договоры на строительство», «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве». Однако немаловажным вопросом, на наш взгляд, является четкое определение затрат и расходов и на автотранспортных предприятиях.

Транспортная услуга является конечным процессом материального производства и одновременно начальным этапом производственного или конечного потребления. В настоящее время под услугой понимается непосредственное перемещение грузов в пространстве, а также любая операция, не являющаяся движущей, но обеспечивающая ее подготовку и осуществление, а именно: упаковка и маркировка грузов, их пакетирование, промежуточное хранение, перевозка пассажиров.

Автотранспортные предприятия, действующие в Республике Молдова, оказывают множество разных услуг:

- перевозка пассажиров по городским, пригородным, междугородным и международным маршрутам;
- перевозка багажа;
- камеры хранения;
- комната матери и ребенка;
- грузовые перевозки;
- экспедиционные и др.

Как показывают исследования, 80% автотранспортных предприятий не применяют в учетной практике счета управленческого учета, а следовательно не определяют себестоимость оказанных услуг по своему основному виду деятельности. *Основная деятельность* –

деятельность, связанная с производством продукции и/или оказанием услуг, которая составляет цель деятельности субъекта. Тем самым менеджеры таких предприятий и другие пользователи учетной информации не получают необходимую информацию для анализа и бизнес планирования.

Исследуемые предприятия в большей части списывают все расходы, связанные с использованием автотранспортных средств в своей деятельности, напрямую на счет 711 «Себестоимость продаж», субсчет 7113 «Себестоимость оказанных услуг» без разграничения по автоподвижному составу или по каждому автомобилю в отдельности.

Как правило, автотранспортные предприятия имеют прямые затраты, которым согласно «Методическим указаниям» дается следующее определение: *прямые затраты* – затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту калькуляции прямым путем без промежуточных расчетов [2].

К прямым затратам автотранспортных предприятий можно отнести затраты на:

- а) горюче-смазочные материалы;
- б) оплату труда водителей;
- в) отчисления на социальное и медицинское страхование от начисленной заработной платы водителей;
- г) командировочные водителей;
- д) ремонт автотранспортных средств в соответствии с законодательством и др.

Этот перечень может быть дополнен в зависимости от специфики деятельности автотранспортных предприятий. Таким образом, за отчетный период можно получить необходимую информацию о величине затрат по каждому автомобилю в отдельности.

Наряду с прямыми затратами, могут иметь место и косвенные производственные затраты, определение которым дано следующее: *косвенные производственные затраты* – затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений



## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

субъекта [5, с.11–12]. Эти затраты, исходя из определения и специфики деятельности автотранспортных предприятий, могут включать:

- а) заработную плату менеджера подвижного состава;
- б) отчисления на социальное и медицинское страхование от начисленной заработной платы менеджера подвижного состава;
- в) услуги связи менеджера;
- г) командировочные и др.

Иными словами, косвенные производственные затраты должны подлежать распределению и относиться непосредственно к оказанию автотранспортных услуг.

Бухгалтеры исследуемых нами автотранспортных предприятий, руководствуясь НСБУ «Расходы», большую часть налогов или представительских затрат (расходов) списывают на административные расходы. На наш взгляд, сбор за пользование автомобильными дорогами и другие сборы, которые уплачиваются по каждому автомобилю в отдельности ежегодно, целесообразней было бы учитывать не в составе административных расходов, а в составе затрат по каждой автотранспортной единице в отдельности.

В связи с этим считаем необходимым к счету 821 «Косвенные производственные затраты» открыть субсчет 8211 «Обязательные сборы с автотранспортных средств» и предложить номенклатуру аналитических счетов: 82111 «Сбор за предоставление услуг по автомобильной перевозке пассажиров»; 82112 «Сбор за парковку автотранспорта»; 82113 «Сбор за использование воды». То же самое касается и налога на благоустройство территорий, который исчисляется ежеквартально исходя из среднесписочной численности работников предприятия, тем самым можно выделить отдельно водителей автотранспорта. Тем самым, считаем необходимым предложить учитывать часть налога на благоустройство территорий, исчисленного исходя из среднесписочной численности водителей и менеджмента подвижного состава, ежеквартально учитывать по счету: 82114 «Сбор на благоустройство территорий, исчисленный с услуг».

На наш взгляд, предложенная номенклатура аналитических

счетов будет достоверно отражать информацию автотранспортных предприятий и в конечном итоге, такая информация будет включаться в себестоимость оказанных услуг.

Непонятно списание представительских затрат на административные расходы автотранспортных предприятий, ведь в большей части прием делегаций из-за рубежа связан с производственным процессом таких предприятий. Учитывая это, считаем необходимым предложить автотранспортным предприятиям вести учет по каждой автотранспортной единице с применением счетов управленческого учета, что сформирует затраты по центрам ответственности, а также учет себестоимости продаж от оказанных автотранспортных услуг с применением счетов аналитического учета по счету 711 «Себестоимость продаж» также по каждому автомобилю отдельно.

В дополнении ко всему, считаем необходимым внедрить в учетную практику автотранспортных предприятий для полной информации о затратах и расходах, которая может быть необходима менеджерам и другим пользователям для принятия решений, ведение учета затрат и расходов по видам перевозок: городские, пригородные, междугородные и международные.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что в свете действующего законодательства для автотранспортных предприятий необходимо разработать нормативный документ (положение) по признанию и учету расходов и затрат.

### **Список использованных источников**

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета «Расходы», Monitorul Oficial, N 233-237 от 22.10.2013
2. «Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг» Monitorul Oficial, N 233-237 от 22.10.2013

## **СУТНІСТЬ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ**

**С. В. ГЕРЧАНІВСЬКА,**

*к.е. н, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,*

**Н. С. ЛУПІНІС,**

*магістр*

*Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Бережанський агротехнічний інститут» (м. Бережани, Україна)*

Економічний стан будь-якого підприємства характеризується розміром капіталу, що належить йому, а успішна діяльність полягає в його примноженні й накопиченні. Основним джерелом фінансування діяльності суб'єктів господарювання є їх власні засоби. Саме капітал виражає власність. У момент створення підприємства таку функцію виконує його початковий капітал, який за своїм матеріальним складом є сукупністю активів, інвестованих засновниками (учасниками). У цей момент стартовий капітал підприємства втілюється в активах, інвестованих засновниками (учасниками) і відображає їх вартість.

Майно підприємства складається з різноманітних матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів – носіїв прав власності окремих суб'єктів, частки інвестованих коштів, а власний капітал є гарантією організації бізнесу.

Власний капітал є основним джерелом формування господарських засобів, що спостерігається із рівняння бухгалтерського балансу:

$$\text{«Актив} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання»}.$$

Відмітимо, що величина власного капіталу найкраще характеризує результативність підприємства, а саме можна оцінити ефективність діяльності підприємства, успішної рентабельної роботи, його високої конкурентоспроможності на ринку і фінансової стійкості. Для

кредиторів власний капітал є показником відповідальності і стабільності підприємства. Чим більший власний капітал і менша кредиторська заборгованість, тим кращі стосунки у підприємства з різними юридичними і фізичними особами.

Важливим є те, що в традиційній теорії бухгалтерського обліку капітал підприємства розглядається скоріше як пасив, а не актив, що засвідчує балансове рівняння (облікова модель): активи дорівнюють сумі власного капіталу та зобов'язань. Звідси, величина власного капіталу підприємства визначається як різниця між його активами та зобов'язаннями.

На нашу думку, поняття власний капітал необхідно розглядати двобічно. З одного боку, власний капітал – це засоби у їх грошовій, матеріальній і нематеріальній формах, інвестовані у формування активів підприємства. З іншого боку, в результаті ефективної діяльності підприємство отримує доходи у формі нерозподіленого прибутку, сум дооцінки необоротних активів, а також додатково вкладений капітал.

Капітал має юридичне і економічне значення. Юридичне значення капіталу полягає передусім в тому, що його розмір визначає межі мінімальної матеріальної відповідальності, які суб'єкт господарювання має за своїми зобов'язаннями. Економічна роль власного капіталу полягає в забезпеченні підприємства власними фінансовими ресурсами, необхідними як для початку, так і для продовження реальної господарської діяльності [1].

Згідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [2]. Власний капітал показує частину майна підприємства, яка фінансується за рахунок коштів власників і власних засобів підприємства. По своїй суті він є не тільки основою для створення підприємства, а й стабільністю і продовженням його господарської діяльності.

Зазначене трактування відповідає балансовій теорії, запропонованій наприкінці XIX початку XX століття швейцарським науковцем

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

Йоганном Фридрихом Шерром, відзначивши, що об'єктом бухгалтерського обліку є капітал фірми і його «кругообіг». Із наведеним погоджується М.Т. Білуха, який розглядаючи елементи методу бухгалтерського обліку, зазначає, що метод – це сукупність конкретно-емпіричних методичних прийомів відображення обігу капіталу у процесі нагромадження, збереження та використання для подальшого його зростання» [4, с. 47].

Тлумачення власного капіталу наведеного у національному стандарті бухгалтерського обліку поділяють та висвітлюють у своїх працях багато вітчизняних науковців, зокрема: Н. Ткаченко, С. Зубілевич, Ф. Бутинець, Н. Верхоглядова, В. Орлова, С. Ногіна. З наведеного випливає, що зазначені науковці здійснювали уніфікацію трактування категорії «власний капітал». Разом з тим, інша група дослідників вважає, що наведене визначення, яке сформовано за залишковим підходом, у повній мірі не розкриває економічної сутності власного капіталу. Так, В. Сопко стверджує, що бухгалтерське трактування останнього не дає відповіді на питання, які критерії мають застосовуватися для визначення окремих складових частин власного капіталу [5, с. 48].

У сучасній економічній літературі науковці залежно від об'єкта і предмета дослідження наводять різні трактування власного капіталу, які з розвитком економічної системи постійно доповнюються та трансформуються. Наявність різнобічних підходів до трактування категорії «власний капітал» пояснюється відсутністю єдиного нормативного документа, який би регулював методологічні засади відображення у бухгалтерському обліку інформації про такий капітал. Варто зазначити, що Господарське законодавство України регулює порядок формування та змін окремих складових власного капіталу, а ряд Національних стандартів бухгалтерського обліку визначають методіку облікового відображення активів, зобов'язань, доходів, витрат і результатів діяльності, операції за якими мають прямий чи опосередкований вплив на зміну значення досліджуваного об'єкта обліку.

Поняття «власний капітал» не має однозначного визначення, що пояснюється також і різноспрямованими функціями, які визначаються наявністю декількох суб'єктів економічних відносин, які мають різні інтереси стосовно досліджуваного об'єкта управління. У переважній більшості наведених вище визначень власний капітал розглядається як загальна вартість засобів (майна) суб'єкта господарювання, що не розкриває повною мірою сутність досліджуваної дефініції. Зазначене пояснюється тим, що власний капітал, як об'єкт обліку, є важливим джерелом утворення господарських засобів та надає уявлення про структуру власних джерел підприємства. Натомість засоби, внесені засновниками у господарську діяльність товариства, є активами, які, як очікується, повинні приносити підприємству економічні вигоди. На наш погляд, ключовою ознакою у визначенні сутності власного капіталу є розкриття його змісту не з позиції сумарної вартості вкладених засновниками активів у господарську діяльність емітента корпоративних прав, а з точки зору власного джерела утворення ресурсів, яке є частиною усього капіталу підприємства.

В міжнародних стандартах бухгалтерського обліку не використовується такий термін як «власний капітал», еквівалентом до нього в зарубіжній практиці є поняття «чисті активи» (net assets).

Отже, власний капітал – це власні джерела підприємства, які вкладені (внесені) засновниками або залишені ними на підприємстві з уже оподаткованого прибутку. Ці складові відображають суму, яку власники (засновники) передали в розпорядження підприємства як внески, чи залишили у формі нерозподіленого прибутку, або суму, що її підприємство одержало у своє розпорядження ззовні (від інших підприємств) без повернення.

Такі категорії як «актив», «майно», «документ», «власність» більш характеризують власний капітал як бухгалтерську категорію, тобто перший розділ у пасиві балансу «Власний капітал»; категорії «цінність», «засоби» більш відображають економічну сутність капіталу і підкреслюють юридичне право на цінності та засоби підприємства.

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

**Список використаних джерел**

1. Петренко Н. І. Бухгалтерський облік і контроль операцій з руху пасивів підприємства: проблеми теорії, методології, практики: монографія / Н. І. Петренко. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 544 с.
2. Загальні вимоги до фінансової звітності [Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджений наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 ] : за станом на 17.11.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: [монографія] / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.
4. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студ. екон. спец.] / М. Білуха – К. : Вид-во Київ. нац. екон. ун-ту, 2000. – 692 с.
5. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів): монографія / В. В. Сопко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.

## **ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ, ЇЇ ВИНИКНЕННЯ ТА СПИСАННЯ**

**А. В. ДРАБАНІЧ,**

*перший проректор, к. е. н., доцент,*

*Вінницький фінансово-економічний університет*

*(м. Вінниця, Україна)*

В умовах конкуренції багато підприємств змушені виробляти для продажу продукцію з відстрочкою платежів. Будь-яке підприємство в структурі поточних активів має дебіторську заборгованість, розмір якої часто значний. Конкуренція і прагнення до збільшення обсягів реалізації продукції змушують застосовувати товарний (комерційний) кредит, тобто продавати свою продукцію з відстроченням платежу. Однак надмірна тяга до розширення ринку збуту із застосуванням такого способу продажів може спровокувати неконтрольоване зростання ріст дебіторської заборгованості і зниження ліквідності. При цьому підприємство саме ризикує стати неплатоспроможним через дефіцит коштів. Виникнення дебіторської заборгованості в системі безготівкових розрахунків являє собою об'єктивний процес господарювання.

У процесі діяльності підприємство здійснює різні операції: продає або купує товари, роботи, послуги, сплачує податки, бере кредити, дає позики та ін. Отже, у ньому майже завжди виникає дебіторська заборгованість, яка може бути поточною, довгостроковою, сумнівною, безнадійною і т. д., а її сума залежить від багатьох факторів: обсягу виробництва, виду продукту, місткості ринку, рівня його наповнюваності продукцією, системи розрахунків з покупцями, їх фінансового стану тощо.

Виникнення значної дебіторської заборгованості в основному пов'язане з наданням замовникам відстрочки платежу за поставлені товари, тобто постачальники кредитують своїх замовників. Підприємство-постачальник має об'єктивно оцінювати свої можливості



## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

і кредитувати замовників в таких розмірах, які не призведуть до хронічного браку коштів для власних потреб. Необхідно розробити обґрунтовану політику надання товарного кредиту та інкасації заборгованостей для різних видів продукції і груп покупців.

Дебіторська заборгованість може бути об'єктивною, якщо вона сформована за рахунок власних коштів, а коли вона складається з позикових коштів, то підприємство несе додаткові витрати. Адже заборгованість – це актив підприємства, і на неї може бути накладено арешт при несплаті податкових зборів або порушено справу про банкрутство. Ліквідним активом є заборгованість, яку можна швидко вилучити. Тому роботі з дебіторською заборгованістю бухгалтерам і іншим службам підприємства слід приділяти особливу увагу.

Дебіторська заборгованість – це борг зовнішніх контрагентів і працівників перед підприємством, що виникає в разі надання їм відстрочки платежу (в цьому випадку говорять про комерційний кредит), а також при невиконанні покупцем своїх зобов'язань за договором про оплату отриманих товарів, робіт, послуг. Вона характеризує відволікання коштів з обороту підприємства й використання їх дебіторами і тим самим негативно впливає на фінансовий стан. Тому слід скорочувати строки її стягнення, а якщо в стягненні відмовлено судовими інстанціями або минув строк позовної давності, то сума дебіторської заборгованості списується на збиток підприємства.

Значна сума дебіторської заборгованості утворюється у тих підприємств, де відсутня система контролю за поверненням боргів. Для цього необхідно встановити критерії сумнівної (проблемної) заборгованості і безнадійних боргів. Дебіторська заборгованість – досить мобільна стаття балансу підприємства.

Робота з дебіторською заборгованістю вимагає планування і чітко вибудованого процесу управління ризиком неплатежів та починається з організації правильного і своєчасного документообігу всередині підприємства і з контрагентами. Тому слід визначати коло

співробітників, відповідальних за роботу з дебіторами, здійснювати регулярний аналіз заборгованості, зміни умов постачання, де уточнюються регламентуючі документи з описом порядку дій з повернення боргів, розробляти заходи заохочення та мотивування. Покупців слід ранжувати залежно від обсягу закупівель, історії кредитних відносин та пропонованих умов оплати і своєчасно їх переглядати з урахуванням моніторингу попиту на продукцію.

У всіх цих випадках головним інструментом кредитора повинен бути договір з дебітором. На жаль, договори між підприємствами - формальні папірці, які не захищають жодну зі сторін від свавілля іншого. Зараз підприємства все частіше стикаються з неоплаченими рахунками, що може призвести до банкрутства, згорання інвестиційних програм, необхідності брати в борг та інше. Багатьом керівникам не вдається вибудувати цілісну, ефективну й працездатну систему повернення боргів, але успішно сьогодні вести бізнес і нікому не позичати кошти практично неможливо, тому вкрай необхідно правильно організувати роботу з цього напрямку.

На наш погляд, правильне складання договору допоможе уникнути юридичних ризиків в діяльності підприємства. Адже неграмотно складений договір, може бути приводом для несплати боргу покупцем. Слід передбачити систему мотивації клієнтів на своєчасне повернення боргів. Договором або додатковою угодою можна передбачити бонуси за своєчасну оплату за результатами місяця. Це чисто психологічний прийом, розрахований на бажання клієнта заплатити гроші за додаткову винагороду. Можна також передбачити в договорі відстрочки платежів за письмовим погодженням (договір комерційного кредиту).

Превентивні способи слід застосовувати на стадії встановлення ділових контактів та укладання договорів. Виконавець (продавець, постачальник і т. ін.) повинен мати якомога більше інформації про свого потенційного контрагента (покупця, замовника, послугонадавача та ін.) і переконатися в його надійності та платоспроможності. В ході вивчення

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

контрагента доцільно здійснити аналіз його статуту, що дозволить виявити можливі обмеження діяльності бюджетника, внутрішні ризики (залежно від орієнтації статуту – посилення позиції директора, ради директорів, зборів акціонерів або іншого органу, можна судити про протистояння між ними або як мінімум недовіру), особи, що приймає рішення, і здійснити перевірку законності існування підприємства.

Рахунки дебіторів заслужили репутацію непродуктивного активу, який зв'язує дефіцитні фінансові ресурси. Занадто висока частка дебіторської заборгованості в загальній структурі активів знижує ліквідність і фінансову стійкість підприємства. Це пов'язано з тим, що вона підвищує ризик неплатежів і пов'язаних з ним фінансових втрат. Безнадійна дебіторська заборгованість – це дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Існує два методи списання безнадійних боргів: метод прямого списання та метод нарахування резерву. Перший метод заснований на результатах аналітичного обліку дебіторської заборгованості за кожним дебітором. Якщо конкретний дебітор визнаний неплатоспроможним, то на суму його заборгованості збільшується резерв сумнівних боргів. Другий метод є базовим і заснований на періодизації дебіторської заборгованості, для чого здійснюється аналіз інформації за декілька попередніх звітних періодів щодо виникнення безнадійної заборгованості за продукцію, товари, роботи або послуги. Безнадійний борг відображають в обліку в той період, коли достовірно відомо, що рахунки не будуть оплачені.

Згідно з П(С)БО 10, величина сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів на основі класифікації дебіторської заборгованості та виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на умовах наступної оплати.

Дебіторська заборгованість, що утворена в межах узгодженого сторонами строку оплати, є нормальним явищем у господарському

процесі. Але, коли вона перевищує узгоджені терміни платежів, то знижує платоспроможність підприємства. Залежно від виду діяльності та розміру підприємства дебіторська заборгованість може займати вагомим місце у балансі. Циклічність розвитку економіки з періодичними спадами та кризами призводить до погіршення стану розрахунків між суб'єктами господарювання. Неплатоспроможність підприємств викликає нарощування суми заборгованості.

Менеджеру підприємства, який залучає контрагента до співпраці слід попередити його про необхідність здійснення перевірки; витребувати для ознайомлення та копіювання наступних документів: реєстраційне свідоцтво, свідоцтво про постановку на облік в податковому органі, статут, установчий договір, останній баланс, документ, що підтверджує правомочність представника; передати отриману інформацію в службу безпеки підприємства.

## **ПОРЯДОК СТВОРЕННЯ Й ОБЛІКУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА ВИПЛАТУ ВІДПУСТОК**

**С. І. КОВАЧ,**

*к. е. н., доцент,*

*доцент кафедри обліку, контролю та оподаткування агробізнесу,  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима  
Гетьмана» (м. Київ, Україна)*

Формування забезпечення є вимогою національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – ПСБО). Водночас це питання набуло особливої важливості у зв'язку з тим, що створення забезпечень (резервів) здійснює прямий вплив на об'єкт оподаткування податком на прибуток. Це й вказує на актуальність даної проблематики.

Перш ніж розглядати питання, безпосередньо пов'язані зі створенням й обліком забезпечення на виплату відпусток, потрібно з'ясувати, чи обов'язково всім суб'єктам господарювання створювати забезпечення наступних витрат і платежів на виплату наступних відпусток працівникам, чи можливо є суб'єкти господарювання, яким П(С)БО дозволено визнавати відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення без створення резерву. Відповідь на це запитання надає п. 8 П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: не створювати забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнавати відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення можуть суб'єкти малого підприємництва юридичні особи, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, та такі, що відповідають критеріям мікропідприємництва [1].

Відповідно до п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31 січня 2000 р. № 20 (далі – ПСБО 11)

«Забезпечення – зобов’язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу» [2].

Згідно з п. 13 ПСБО 11 забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат, в тому числі на виплату відпусток працівникам. Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до ПСБО 7 «Основні засоби») [2].

У ПСБО 26, зокрема в п. 3, визначено, що «Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, – виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах» [3].

У п. 5 ПСБО 26 уточнено в дужках, що виплати за невідпрацьований час включають щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час [3]. Інструкція зі статистики заробітної плати від 13 січня 2004 року № 5 до виплат за невідпрацьований час зокрема відносить «оплату, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткових) відпусток та додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством» (пп. 2.2.12) [4]. Отже, забезпечення створюється виключно для таких відпусток.

Згідно з п. 7 ПСБО 11, виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов’язанням через створення забезпечення у звітному періоді [2].

ПСБО 11, а саме його п. 14, уточнює, що оцінка забезпечення може бути визначена розрахунково. Зокрема 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 [2].

Оскільки сума забезпечення на виплату відпусток визначається розрахунково, то очевидно, що залишок забезпечення необхідно

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

переглядати на кожну дату балансу, у результаті чого він має коригуватися (збільшуватися або зменшуватися) (п.18 ПСБО 11) [2].

Під час інвентаризації забезпечення перевіряється його правильність і обґрунтованість. Порядок інвентаризації забезпечень визначено п. 8.2 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014р. : «Залишок забезпечення на виплату відпусток, у тому числі відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) з цих сум, станом на кінець звітного року визначається за розрахунком, який базується на кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки та середньоденній оплаті праці працівників. Середньоденна оплата праці визначається відповідно до законодавства» [5].

Поетапно це можна зробити так:

1. Визначити кількість днів невикористаної щорічної відпустки для кожного працівника.
2. Визначити середньоденний заробіток кожного працівника.
3. Визначити суму забезпечення по кожному працівнику, для цього кількість днів невикористаної працівником щорічної відпустки множимо на його середньоденний заробіток.
4. Розрахувати забезпечення ЄСВ.
5. Обчислити підсумок забезпечення з врахуванням ЄСВ загалом по підприємству.
6. Порівняти отриманий результат із залишком забезпечення на оплату відпусток, включаючи ЄСВ, на 31.12 звітного року, що обліковується за кредитом 471 «Забезпечення виплат відпусток».

Якщо отриманий результат менший, ніж сума за кредитом 471, то забезпечення потрібно донарахувати з кредиту 471 рахунка в дебет рахунків 23,91, 92,93,94. Якщо отриманий результат більший, ніж сума за кредитом 471, то суму забезпечення потрібно відсторнувати з кредиту 471 рахунка в дебет рахунків 23, 91, 92,93,94 або ж включити до складу інших операційних доходів за кредитом рахунка 719 в дебет рахунка 471.

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

Як відомо, з 01 січня 2015 року податок на прибуток визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного відповідно до національних або міжнародних стандартів бухгалтерського обліку на податкові різниці (пп. 134.1.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ)) [6]. З метою визначення податку на прибуток відповідно до пп. 139.1.1, 139.1.2 ПКУ фінансовий результат до оподаткування коригується на суму витрат на формування резервів і забезпечень для відшкодування майбутніх витрат, окрім забезпечення на відпустку працівникам та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці [6].

Також слід зауважити, що п. 24 підрозділу 4 р. ХХ ПКУ чітко передбачено, що до складу витрат включаються витрати на оплату відпусток працівникам й інші витрати, пов'язані з оплатою праці, відшкодовані після 1 січня 2015 року за рахунок забезпечень, сформованих до цієї дати за правилами бухгалтерського обліку, звісно якщо такі витрати не були враховані при визначенні об'єкта оподаткування до 01.01.2015 р. [6].

Виникає слушне запитання: як діяти підприємству, яке не створювало резерв на оплату відпусток? Відповідь на це питання надає Лист МФУ від 22.04.2016 г. №31-11410-06-5/11705. В ньому зокрема зазначається: «Якщо забезпечення не створювалось згідно з П(С)БО 11 у відповідному періоді, наприклад, через використання будь-якого суттєво невірною припущення при розрахунку зобов'язання при його визнанні, таку ситуацію слід розглядати як помилку. Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється відповідно до П(С)БО 6» [7]. Тобто на дату прийняття рішення про створення забезпечення (на нашу думку найоптимальніший варіант, якщо цією датою буде кінець звітного періоду, тобто 31 грудня року, що завершується) необхідно суму забезпечення, що визначена відповідно до кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки звітного року, відобразити за кредитом 471 рахунка в дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94; суму ж забезпечення, що визначена відповідно до кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки



## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

минулих років, потрібно відобразити за кредитом 471 рахунка в дебет рахунка 44 як помилку минулих звітних періодів.

Крім того, якщо керівництвом підприємства на виконання вимог П(С)БО було прийнято рішення про створення забезпечення на виплату відпусток, порядок розрахунку забезпечення має бути закріплений в наказі про облікову політику. Це пов'язано з тим, що забезпечення є зобов'язанням з невизначеною сумою і сума забезпечення визначається розрахунково, тому розрахунок забезпечення, з однієї сторони, має відповідати вимогам П(С)БО та інших нормативно-правових документів, з іншої, здійснюватися у відповідності з розпорядчими документами підприємства. Адже від цього залежить величина витрат на створення забезпечення, а відтак і величина об'єкта оподаткування податком на прибуток.

### **Список використаних джерел:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Мінфіну від 25.02.2000 р. № 39.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. N 20.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року N 601.
4. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджене наказом Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 року № 5. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.
5. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879.
6. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1447496000227706>.
7. Лист МФУ від 22.04.2016 г. №31-11410-06-5/11705.

## **ЕЛЕКТРОННІ ГРОШІ: ЇХ ПРИРОДА ТА ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ**

**Г. М. КУРИЛО,**

*Ph.D, к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна)*

Термін «електронні гроші (кошти)» є відносно новим поняттям якій застосовується до широкого колу платіжних інструментів, засновані на інноваційних технічних рішеннях. Наслідком цього є відсутність єдиного, визнаного у світі визначення електронних грошей, яке б однозначно тлумачило їх економічну та правову сутність.

Найчастіше під «електронними грошми (коштами)» розуміють системи зберігання та передачі як традиційних валют, так і недержавних приватних валют. Обертання електронних коштів може здійснюватися як за правилами встановленні або узгоджені з державними (центробанками), національними банками так і за власними правилами недержавних платіжних систем.

Електронним коштам притаманно внутрішнє протиріччя – з одного боку вони є засобом платежу, з іншого – зобов'язанням емітента, що має бути виконано у звичайної формі, тобто традиційними коштами у готівковій чи не готівковій формі. Такій парадокс можна пояснювати за допомогою методу історичної аналогії: у свій час банкноти також розглядалися як зобов'язання, що підлягають погашенню монетами або дорогоцінними металами. Можна сподіватися, що з плином часу електронні кошти стануть одним з різновидом звичайних коштів (монети, банкноти, безготівкові кошти тощо). Також слід очікувати, що національні (центральні) банки будуть здійснювати їх емісію як чеканку монет та друк банкнот. Однак неможливо і неправильно ототожнювати електронні кошти з безготівковими коштами, враховуючи їх природу.

Електронні гроші, будучи неперсоніфікованим платіжним продуктом, можуть мати окремий обіг, відмінний від банківського грошового обігу. Вони одночасно можуть обертатись як у державних,

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

так і в недержавних платіжних системах. Як правило, обіг електронних коштів відбувається за допомогою комп'ютерних мереж, Інтернету, платіжних карт, електронних гаманців та засобів, що працюють з платіжними картками: банкомати, POS-термінали тощо. У світі наразі також використовуються такі платіжні інструменти, як брелоки, браслети, блоки мобільних телефонів та інші засоби, оснащені спеціальним платіжним чипом.

**Класифікація електронних коштів.** У Європейському Союзі, наприклад, згідно з Директивою 200/46/ЄС Європейського парламенту та Ради ЄС, ст. 1, електронними коштами вважають зобов'язання емітента в електронному вигляді, які знаходяться на електронному носії у розпорядженні користувача (споживача). Такі грошові зобов'язання мають відповідати трьом критеріям:

1. Фіксуються та зберігаються на електронному носії.
2. Випускаються емітентом при отриманні від третіх осіб грошових коштів в сум, не менше чим емітована грошова вартість.
3. Приймаються як засіб платежу іншими (крім емітента) суб'єктами.

В Україні згідно з п.1.2. Положення «Про електронні гроші в Україні», електронні гроші – це одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими, ніж емітент, особами і є грошовим зобов'язанням емітента [4].

Електронні кошти традиційно прийнято розділяти на дві групи (як їх різновиди): на базі смарт-карт (англ. card-based) та на базі мереж (англ. network-based). І перша, і друга група поділяються на анонімні (неперсоніфіковані) системи, в яких дозволено проведення операцій користувачем без його ідентифікації, і на персоніфіковані системи, такі що вимагають обов'язкової ідентифікації користувача.

Електронні кошти також поділяють на фіатні та нефіатні. Електронні фіатні кошти обов'язково виражені в одній з державних валют, є різновидом грошових одиниць платіжної системи держави. Держава своїми законами зобов'язує усіх громадян приймати до сплати фіатні кошти. Ясна річ, у такому випадку їх емісія, обіг та погашення

відбуваються відповідно до прийнятих законодавчих норм державними регуляторними інституціями. Електронні нефіатні кошти – це електронні одиниці вартості недержавних платіжних систем. Відповідно, емісія, обіг та погашення (обмін на фіатні кошти) електронних нефіатних грошей відбувається за правилами недержавних платіжних систем.

Ступінь контролю та регулювання державними регуляторами таких платіжних систем у різних країнах відрізняється. Часто недержавні платіжні системи прив'язують свої електронні нефіатні кошти до курсів світових валют. Однак держава ніяким чином не забезпечує надійність та реальну цінність таких вартісних одиниць. Електронні нефіатні гроші виступають як різновид кредитних коштів.

Слід зазначити, що законодавство ЄС дозволяє здійснювати емісію електронних грошей Інститутам електронних коштів (ELMI), що є новим класом кредитних установ. В Індії, Мексиці, Нігерії, Сінгапурі, Тайвані така емісія може здійснюватися лише банками. У Гонконзі емітенти електронних коштів повинні отримати ліцензію депозитної компанії. В Україні їх емісія здійснюється тільки банками [3; 4]. Проблема емісії електронних коштів дотепер є однією з найсуперечливіших з-за відсутності однозначного законодавчого підходу та має, на нашу думку, політичний характер.

**Переваги електронних грошей.** Електронні гроші досить зручні для здійснення масових платежів невеликих сум. Наприклад, сплата комунальних платежів, оплата проїзду в загальному транспорті, оплата квитків в кінотеатрах, театрах тощо. Процес платежу здійснюється швидко, без черги, гроші переходять від покупця до продавця миттєво. При розрахунках електронними грошами достатньо знати платіжні реквізити отримувача грошей. Головними (але невичерпними) перевагами електронних грошей перед готівковими коштами є:

- √ висока портативність – величина суми коштів не пов'язана з ваговим об'ємом грошей, як у випадку з готівкою;
- √ при проведенні платежу не виникає потреба у видачі решти;
- √ простіше стає організація охорони електронних грошей, на відмінну від організації фізичної охорони готівкових грошей;

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

√ електронні гроші не потребують перерахунку, пакування, перевезення і збереження у спеціальних сховищах;

√ низька вартість емісії – не треба чеканити монети та друкувати банкноти, витратити метал, папір, фарбу тощо;

√ безпечність – захищені від крадіжки, фальсифікації, зміни номіналу (з-за зміни валютного курсу) та ін., все це забезпечується криптографічними й електронними засобами.

Водночас, обіг електронних грошей має свої недоліки, серед яких:

– відсутність впізнанності, оскільки без спеціальних електронних пристроїв неможливо легко та швидко визначити об'єкт, суму тощо;

– неможливість прямого передання частини коштів від одного платника іншому;

– незважаючи на відмінну портативність, електронні гроші потребують спеціального інструментарію зберігання й обігу;

– засоби криптографічного захисту, якими захищають системи електронних грошей, ще не мають тривалої історії успішної експлуатації.

Для України основним недоліком є недосконале чинне законодавство, яке передусім проявляється в такому: здійснювати розрахунки електронними грошми може обмежена кількість суб'єктів господарювання; сума грошей на електронному гаманці є лімітованою.

Ураховуючи приведені переваги й недоліки електронних грошей, пов'язанні з ними особливостей, організація їх обліку потребує особливої уваги і спеціальних професійних знань. Для якісної організації обліку електронних грошей необхідно визначитись з регістрами аналітичного та синтетичного обліку і колом субрахунків до рахунку 335 «Електронні гроші», уточнити класифікаційні ознаки електронних коштів, визначити коло осіб, що матимуть право електронного підпису на проведення трансакцій з електронними коштами, визначитись з засобами криптографічного захисту і їх обліку, з системою контролю за правомірністю здійснення трансакцій.

На сьогодні електронні гроші, як і будь-які інші грошові кошти, обліковуються суб'єктами економічної діяльності на субрахунку 335 «Електронні гроші» [5], синтетичний облік в Журналі 1, де, зокрема,

ведеться синтетичний облік усіх видів валют. Особливої відомості до цього реєстра для ведення обліку електронних грошей не передбачено, хоча бажано. Щодо класифікації електронних грошей з метою обліку, в Україні з-за відсутності окремого П(С)БО чи Інструкції, де була б дана чітка, зрозуміла їх класифікація, бухгалтера взагалі ігнорують наявність такого об'єкта обліку. Тобто на рівні юридичних осіб такі трансакції майже не здійснюються.

Узагальнюючи, підкреслимо: оскільки для обігу електронних грошей застосовуються складні технології, комерційні банки не завжди хочуть та можуть самостійно розвивати нові банківські продукти. Очевидно, має пройти досить великий відрізок часу, щоб емісія, обіг та захист електронних грошей стало звичайною нормою діяльності української банківської системи, а для звичайних суб'єктів (юридичних та фізичних осіб) – їх застосування під час здійснення платежів.

Якісна організація обліку електронних грошей передбачає визначення чіткого інструментарію зокрема: форма контролю за правомірністю здійснення трансакцій з електронними коштами, певне коло рахунків бухгалтерського обліку відповідно до їх класифікації, технологію обробки платіжних документів, окремі реєстри обліку.

### **Список використаних джерел**

1. Директива щодо започаткування та здійснення діяльності установами – емітентами електронних грошей та пруденційний нагляд за ними: 2009/110/ЄС
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996 –ХІУ, з наступними змінами і доповненнями.
3. Закон України «Про банки і банківську діяльність» ВР України від 07.12.2000 № 2121 – III, з наступними змінами і доповненнями.
4. Постанова НБУ від 04.11.2010 р. № 481 «Про затвердження Положення про електронні гроші в Україні».
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція: Затв. МФУ від 30.11.99р. № 291, з наступними змінами і доповненнями.

## **НОРМАТИВНЕ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ»**

**Є. О. КУШНІР,**

*асистент кафедри аудиту,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна)*

У діяльності суб'єктів господарювання важливе значення відводиться процесу інвентаризації, як основного методу контролю за фактичною наявністю активів та відображенні їх у фінансовій звітності. Тому саме від якісного проведення інвентаризації залежить достовірність відображеної інформації у фінансовій звітності. Однак на сучасному етапі реформування бухгалтерського обліку, у законодавчому та нормативно-правових актах, що регулюють організацію та ведення обліку відсутнє визначення поняття «інвентаризація».

Питання інвентаризації досліджувалося та висвітлено у працях науковців, зокрема, окремі питання розглядали В. Андрєєв, С. Бардаш, М. Белов, Ф. Бутинець, П. Гайдуцький, Л. Крамановський, М. Кужельний, Ю. Литвин, В. Макаров, В. Рудницький, В. Сопко, М. Штейнмант та ін. Кожен із зазначених авторів висвітлював власну думку стосовно поняття «інвентаризація».

Основним нормативним документом, що визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів є Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань», яке затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 року (далі – «Положення»). У цьому Положенні визначено організацію, порядок проведення, відображення результатів інвентаризації в актах, але не наведено визначення поняття «інвентаризація». Положення містить мету проведення інвентаризації, зокрема ст. 5: «Інвентаризація проводиться з метою забезпечення

достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка».

У Положенні обґрунтовано необхідність проведення суб'єктом господарювання інвентаризації, у тому числі: «...виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів; установаження лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку; виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення; виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання».

Наведені твердження не можуть бути визнані як визначення поняття «інвентаризація», адже вони надають відповідь на питання: «Для чого потрібна інвентаризація на підприємстві?», а не «Що це є?»

Обов'язковість та періодичність проведення інвентаризації врегульовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 966 від 16.07.1999 року, із змінами та доповненнями, нормами якого визначено:

«1. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

2. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.»

Вищенаведене також надає відповідь на питання «для чого?» необхідно проводити інвентаризацію на підприємстві та не містить визначення самого поняття «інвентаризація».

Таким чином в умовах сьогодення здійснення підприємницької діяльності відсутнє законодавче та нормативне визначення поняття



**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

«інвентаризація», що надає можливість неоднозначного його трактування, а відповідно і прояв різних підходів до її здійснення. За результатами дослідження наявна можливість сформулювати висновок про необхідність законодавчого та нормативного визначення поняття «інвентаризація».

**Список використаних джерел:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 966 від 16.07.1999 року.
2. Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 року.

## **ЗАСТОСУВАННЯ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ПОЛЬЩІ**

**О. І. МАЛИШКІН,**

*д. е. н., професор,*

*Київська державна академія водного транспорту*

*(м. Київ, Україна)*

Основним нормативним документом в Польщі є Закон «Про бухгалтерський облік» (Ustawa o rachunkowości) від 1994 року, який передбачає послідовну реформу бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до нормативів ЄС [1]. Цей закон концептуально відповідає положенням Директив ЄС, зокрема Директиви 2013/34/ЄС. На відміну від українського аналога, який має рамковий характер, польський закон є більшим за обсягом і більш детально розписує методичні і організаційні аспекти бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Саме тому, вочевидь, менше норм винесено на рівень національних стандартів. Стандарти регулюють ті питання, які не достатньо висвітлені у законі.

На рівні підзаконних актів в Польщі використовують затверджені Міністерством фінансів національні стандарти бухгалтерського обліку (Krajowe Standardy Rachunkowości) – аналогічно тому, як це прийнято в Україні. Розробку стандартів покладено на комітет зі стандартів бухгалтерського обліку (Komitetu Standardów Rachunkowości). Крім того, компанії за власним бажанням можуть засовувати МСФЗ. Отже, в Польщі не відмовляються від національних стандартів, як методичної бази бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що є аналогом ситуації в Україні. Станом на кінець 2016 року в Польщі застосовують їх у кількості 10 (табл., власна розробка за даними [2]).

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

Таблиця – Характеристика стандартів бухгалтерського обліку Польщі

№	Назва стандарту	Рік набуття чинності	Кіл-ть сторінок тексту з додатками	Наявність додатків і / або прикладів	Аналог в Україні
1	Rachunek przepływów pieniężnych (звіт про надходження коштів)	2011	58	Так	П(С)БО 4 Звіт про рух грошових коштів (скасований)
2	Podatek dochodowy (податок на прибуток)	2010	104	Так	П(С)БО 17 Податок на прибуток
3	Niezakończone usługi budowlane (незавершені будівельні послуги)	2009	36	Так	П(С)БО 18 Будівельні контракти
4	Utrata wartości aktywów (втрата вартості активів)	2012	69	Так	П(С)БО 28 Зменшення корисності активів
5	Leasing, najem i dzierżawa (лізінг і оренда)	2012	65	Так	П(С)БО 14 Оренда
6	Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe (резерви, пасивні нарахування вартості, умовні зобов'язання)	2014	42	Так	Відсутній
7	Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – uciecie i prezentacja (зміни правил (політики) бухгалтерського обліку, значення оцінки, виправлення помилок, наступні події після звітної дати – зйомки та презентація)	2016	80	Так	П(С)БО 6 Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах
8	Działalność deweloperska (девелоперська діяльність)	2014	44	Так	Відсутній
9	Sprawozdanie z działalności (звіт про діяльність)	2014	28	Відсутні	Відсутній
10	Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi (угоди про державно-приватне партнерство та договору концесії на будівельні роботи або послуги)	2017	47	Так	Відсутній

Отже, кількість польських стандартів менша за українську (10 проти 30). Проте, це не означає їхню меншу значущість для облікового процесу підприємств Польщі. Позитивним вбачаємо наявність у стандартах додатків, роз'яснень та прикладів, які допомагають втілити в облікове життя приписи законодавства. На відміну від українських, польські стандарти більш детально прописують порядок обліку і звітності певного розділу. Завдяки цьому кількість сторінок кожного стандарту є значною: найменша – 28, найбільша – 104. У якості ілюстрації у стандартах наводяться розрахунки певних показників і навіть проведення по рахунках бухгалтерського обліку. Такий формат претендує на роль посібника бухгалтера.

З таблиці видно, що не усі розділи обліку і звітності охоплені стандартами. Припускаємо, що розробка потрібних стандартів буде продовжена, зважаючи на те, що перший стандарт був виданий 2010 року, а їхній зміст буде предметом дослідження науковців Польщі, України і інших країн, які цікавляться досвідом країн ЄС та асоційованих членів союзу.

### **Список використаних джерел:**

1. Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dz.U. 2002 Nr 76, poz. 694, ze zm.
2. Krajowe Standardy Rachunkowosci. [http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komitet-standardow-rachunkowosci/krajowe-standardy-rachunkowosci-i-stanowiska-komitetu/-/asset\\_publisher/0d1Z](http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komitet-standardow-rachunkowosci/krajowe-standardy-rachunkowosci-i-stanowiska-komitetu/-/asset_publisher/0d1Z)
3. Żukowska H., Sawicka B. Zawartość informacyjna polityki rachunkowości, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Wydawnictwo KUL Lublin, 2012– 417 p.

**ПРОБЛЕМНІ ТА ПЕРСПЕКТИВНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ  
ЛІЗИНГОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ**

**І. О. МЕЛЬНИЧУК,**

*асистент кафедри фінансів,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна)*

Поглиблення глобалізаційних процесів сприяють застосуванню альтернативних методів фінансування витрат на оновлення матеріальної бази підприємств. Актуальні проблеми зносу основних засобів підприємства вимагають активних дій щодо пошуку ефективних методів нівелювання вищезазначеної проблеми. Досвід високорозвинених країн свідчить про зростаючу роль лізингових відносин. Лізинг як інвестиційний процес оновлення основних засобів забезпечує активний рух підприємницької діяльності у напрямі пожвавлення процесів створення нових підприємств. Враховуючи вищезазначене, питання вивчення проблем та перспектив розвитку лізингових відносин є особливо актуальними у сучасних умовах.

Вагомий внесок у дослідження лізингових відносин зробили такі вчені, як О. Мірошниченко [1], Н. Фаюра [2], В. Коваль, О. Прокопенко та ін. Праці вказаних науковців забезпечили підґрунтя дослідження проблемних аспектів застосування лізингу, що уможливило здійснення їх поглибленого оцінювання.

Вітчизняна практика діяльності підприємств свідчить про активне застосування фінансового лізингу.

Відповідно до Закону України «Про фінансовий лізинг», фінансовий лізинг – це вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу, за яким лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її

у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові платежі) [3].

Важливо підкреслити, що, на відміну від оренди, предметом лізингу не можуть бути земельні ділянки та інші природні об'єкти, єдині майнові комплекси підприємств та їх відокремлені структурні підрозділи (філії, цехи, дільниці).

Чинне законодавство України передбачає таких учасників лізингових відносин:

- лізингодавець – юридична особа, яка передає право володіння та користування предметом лізингу лізингоодержувачу;
- лізингоодержувач – фізична або юридична особа, яка отримує право володіння та користування предметом лізингу від лізингодавця;
- продавець (постачальник) – фізична або юридична особа, в якій лізингодавець набуває річ, що в наступному буде передана як предмет лізингу лізингоодержувачу;
- інші юридичні або фізичні особи, які є сторонами багатостороннього договору лізингу [1, с. 47; 3].

Результати аналізу кількості учасників лізингових відносин свідчать про стійку тенденцію до їх зростання (рис. 1).



**Рис. 1. Кількість юридичних осіб – лізингодавців та фінансових компаній, що надають послуги фінансового лізингу [4]**

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

За даними рис. 1 видно, що станом на 31 грудня 2015 р. до переліку юридичних осіб, які мають право надавати фінансові послуги, внесено інформацію про 268 юридичних осіб – лізингодавців та до Державного реєстру фінансових установ внесено інформацію про 362 фінансові компанії, що надають послуги фінансового лізингу. Тобто спостерігається стійка тенденція до зростання кількості юридичних осіб – лізингодавців та фінансових компанії, що надають послуги фінансового лізингу. Водночас за підсумками 2015 р. спостерігається зменшення кількості договорів фінансового лізингу на 54,1% (4 847,0 одиниць) порівняно з відповідним періодом 2014 року. При цьому вартість договорів фінансового лізингу зменшилась на 15,8% (на 1176,8 млн грн) [4].

Основні перешкоди розвитку лізингу в Україні:

1. Обмежений доступ вітчизняних лізингових компаній до дешевих фінансових ресурсів, результатом чого є висока вартість лізингових послуг.
2. Оподаткування комісій та процентів за договорами лізингу податком на додану вартість.
3. Дискримінаційні положення відносно національного виробника: обладнання, яке іноземний виробник може постачати українському споживачу на пряму, український виробник зобов'язаний надавати тільки через посередника [2, с. 228].

У контексті вищезазначеного, фінансовий лізинг є альтернативною формою фінансування, що пов'язаний з механізмом орендних відносин та елементами кредитування. Однак наявні перешкоди розвитку лізингу в Україні нівелюють ефективні механізми розвитку малого та середнього бізнесу, що є основою розвитку ринкової економіки.

### **Список використаних джерел:**

1. Мірошніченко О. Фінансовий лізинг як інвестиційний інструмент оновлення основних засобів вітчизняних підприємств / О. Мірошніченко // Вісник Київського національного університету

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

ім. Т. Шевченка / відп. ред. В. Д. Базилевич. – Київ: Київський ун-т, 2014. – Вип. 5(158): Економіка. – С. 46-50.

2. Фаюра Н. Д. Сутність і значення фінансового лізингу в Україні / Н. Д. Фаюра, Т. В. Бондар // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 3 (69). – С. 227-232.

3. Про фінансовий лізинг: Закон України від 16.01.2004 р. № 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/723/97-вр>

4. Підсумки діяльності фінансових компаній, ломбардів та юридичних осіб (лізингодавців) за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://nfp.gov.ua/files/FK\\_2015.pdf](https://nfp.gov.ua/files/FK_2015.pdf)



## **СОЦІАЛЬНА СКЛАДОВА ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА**

**М. О. МЕЛЬНИЧУК,**

*здобувач, Харківський державний університету харчування  
та торгівлі (м. Харків, Україна)*

Сучасні умови господарювання вимагають від інформаційної системи бізнесу – бухгалтерського обліку – створення, обробки і узагальнення даних про соціальну частину людського капіталу. Достовірність такої інформації потрібна для прийняття низки рішень щодо управління персоналом на підприємстві та оптимізації витрат щодо його утримання й розвитку. Питання соціального рівня працівників на сьогодні є одними з найбільш гострих, які постають при під час стратегічного планування розвитку підприємства.

Виступаючи об'єктом облікової системи, людський капітал представлений, здебільшого індивідуальною його природою, як складової суспільного соціального капіталу. До прикладу, медичне страхування є суспільним явищем, яке характеризує рівень профілактики та лікування захворювань, проте для працівника підприємства, з точки зору об'єкта управління виступає його індивідуальною перевагою, хоча й притаманне всім учасникам колективу. Відтак, підприємство матиме додаткові витрати на утримання персоналу та організацію процедур, пов'язаних із медичним обслуговуванням, більшу соціальну відповідальність й отримає збільшення продуктивності праці працівників. Соціальний капітал при цьому, виступає як сукупність набутих індивідуальних переваг, характерних для колективу даного підприємства, тобто його власником виступає об'єднання у вигляді працівників. Користувачем додатково отриманих благ від витрат на соціальне забезпечення працівників виступає власник бізнесу, отримавши зростання вартості частини майна,

яке не буде відображеним у складі пасиву балансу. Соціальна складова пов'язана із працівником, передбачається у трудовій угоді та колективному договорі.

Людський капітал містить рису запасу капіталу, але з часом, який не витрачається, а набуває певного розвитку, який приносить додаткові економічні вигоди. Одночасно, присутність соціальної складової у людському капіталі підприємства стає рушійною силою до розвитку знань й співпраці задля взаємної вигоди при партнерстві працівник – роботодавець. На наш погляд, соціальна сторона людського капіталу для її відображення в бухгалтерському обліку може бути виражена через:

- поточні витрати (рахунки класу 8 та 9): заробітна плата, підвищення кваліфікації, додаткові виплати працівникам (премії, матеріальна допомога), путівки на лікування (відпочинок), відрядження, харчування, надання житла, виплати за тимчасовою непрацездатністю;

- забезпечення зобов'язань (клас 4, рахунок 47): виплати по закінченні трудової діяльності, страхування життя, медичне страхування, преміювання, виплати при звільненні;

- профспілкові виплати;

- участь у прибутку.

Отже, виплати працівникам на соціальні заходи в обліковій системі можуть бути поділені на грошові й негрошові [3]. Поточні витрати за мінусом оплати праці, можна вважати інвестиціями до людського капіталу[2], які рекомендовано формувати в системі управлінського обліку у розрізі осіб, які їх отримують та видів соціальних благ. Це дозволить розрахувати загальну суму та частку «соціальних» витрат на персонал у загальній сумі таких витрат, з метою визначення доцільності даних інвестицій у подальшому (управління їх рівнем). Тому звільнення людини з причин, пов'язаних із її власним бажанням є втрата підприємством певної частини людського капіталу й соціальні інвестиції (в окремій частині) стають збитковими.

Цікавою є пропозиція К. Безверхого щодо структурування інформації про виплати працівникам в розрізі соціальної складової у фінансовій звітності [1], проте маємо думку, що такий підхід, у зв'язку з

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

його трудомісткістю та розгалуженістю за рядками форми звіту, найбільш доцільно подавати у формах нефінансових звітів підприємства, або у Примітках до звітності.

Соціальна складова людського капіталу генерує такі якісні його риси як довіра, гарантія партнерських стосунків, надійність, встановлення необхідних зв'язків для обміну важливою для управління інформацією, які зумовлюють зростання конкурентоздатності підприємства. Отже, формування в обліку інформації про соціальні виплати за різними аналітичними розрізами та джерелами їх виникнення дозволяє власникам управляти розвитком персоналу через оптимізацію рівня даних витрат, сформованих у вигляді інвестицій у людський капітал.

### **Список використаних джерел**

1. Безверхий К. Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 7. – С. 34 – 40.
2. Макконнелл К. Р., Брю С. А. Экономикс : в 2 т. / пер. с англ. т.1. – М: Инфра-М, 1992. – 399 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03/print1434128201263901>.

## **ІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА**

**Ю. Ю. МОРОЗ,**

*д. е. н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку,  
оподаткування та аудиту,*

*Житомирський національний агроекологічний  
університет (м. Житомир, Україна)*

Ефективність управління економікою залежить передусім від якості одержаної інформації, цінність якої визначається придатністю комплексно охарактеризувати діяльність складних за своєю структурою об'єктів, зокрема підприємств, територіальних громад і держави. Для здійснення комплексних досліджень стану окремих секторів економіки головними джерелами інформації є бухгалтерський облік, фінансова і статистична звітність та податкові розрахунки як невід'ємні складові інформаційної системи, що використовується користувачами на всіх рівнях управління.

З безлічі інформаційних систем тільки бухгалтерський облік, статистика та дані податкових розрахунків визнані на державному рівні, і саме з ними стикається будь-яке підприємство. Офіційний статус бухгалтерського, статистичного і податкового обліку обумовлює необхідність узгодження їх показників на різних рівнях економіки. Користувачів інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку у першу чергу цікавить ефективність господарської діяльності окремого підприємства, водночас статистиків – макроекономічна ефективність, а працівників фіскальної служби – участь платників податків у формуванні доходів бюджетів різних рівнів [4].

Аналіз основних досліджень і публікацій показав, що в наукових працях дослідників досить активно обговорюються питання визначення місця в процесі господарювання таких видів обліку як фінансовий, управлінський, з метою здійснення податкових розрахунків та

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

формування показників статистичної звітності Крім того, ряд досліджень присвячено проблемам інтеграції обліку та звітності [1].

Щодо наукових розробок з питань інтеграції фінансового, податкового і статистичного обліку, які мають офіційний статус на рівні держави і, зокрема, місця в них МСФЗ, то вони є досить нечисленні.

Метою дослідження є визначення теоретичних та методичних аспектів стану інтеграції показників статистичного та фінансового обліку та надання практичних рекомендацій щодо усунення неузгодженостей між формуванням інформації в цих облікових підсистемах.

Система фінансового обліку є найбільш об'єктивною інформаційною базою щодо формування економічних показників, яка відображає факти господарської діяльності виходячи із загальних принципів, яким підпорядковані всі елементи методу бухгалтерського обліку (баланс, документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, звітність). Вибіркове (несуцільне) віддзеркалення фактів господарського життя в бухгалтерському обліку не застосовується. Проте науковий аналіз змісту та структури показників обліку і статистики свідчать про необхідність вирішення ряду питань, пов'язаних із недосконалістю та різними алгоритмами їх розрахунку, що призводить до необ'єктивної звітної інформації й ускладнює прийняття управлінських рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами.

Водночас потрібно визнати, що проблема узгодження системи бухгалтерського і статистичного обліку в Україні не отримала прийнятного рішення. Інтеграція показників статистичного і бухгалтерського обліку ще не стала предметом комплексного дослідження, не відпрацьовано єдину термінологію, науково-методичні та практичні підходи до розв'язання низки питань у контексті гармонізації з міжнародними стандартами. Серед неузгодженої системи показників фінансового і статистичного обліку найбільш важливими напрямками, які потребують вирішення, є:

1. Формування витрат роботодавців на робочу силу з використанням інформації рахунків бухгалтерського обліку всіх видів економічної діяльності на базі статистичної звітності форми 1-ПВ «Звіт з праці». Одержати достовірну інформацію про витрати роботодавців на робочу силу в аналітичному розрізі елементів витрат за допомогою спеціального статистичного спостереження без документального узагальнення господарських операцій в обліку практично неможливо. Фінансовий облік може формувати ці показники за допомогою інформації бухгалтерських рахунків класу 8 «Витрати за елементами» шляхом переформатування окремих показників відповідно до статистичних вимог.

2. Відображення в статистичній звітності форми 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» запропонованих видів і статей витрат порушує права підприємств. Підприємства мають формувати в обліковому процесі тільки виробничу собівартість, а статті витрат визначають самостійно.

П(С)БО № 16 «Витрати» передбачає, що до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством. В порушення цих нормативних положень статистика вимагає додатково визначати за розрахунковим підходом повну собівартість, і це тільки для сільськогосподарських підприємств та визначає обов'язковий набір статей витрат, який фактично не використовує жодне підприємство. Формування показників у статистиці здійснюється на підставі малодостовірної трансформації наявної інформації на рахунках 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати».

Форма 50-сг передбачає формування повної собівартості

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, яка складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію власно виробленої сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), продукції рибництва. Операційні і фінансові витрати, які можна віднести прямо на певний вид продукції, послуг (витрати на відсотки за кредити, відсотки та винагороди за фінансову оренду, витрати на збут тощо), уключаються безпосередньо до його повної собівартості. Дані про витрати, які неможливо віднести на певну продукцію або послуги прямо, розподіляються за видами продукції і послугами пропорційно їхній виробничій собівартості. Аналогічна ситуація і при формуванні витрат за елементами в статистичній звітності форми №1- Підприємство «Структурне обстеження підприємства»;

3. Розрахунок показника «додана вартість за витратами виробництва» в статистиці здійснюється непрямим методом з використанням формули:

$$ДВ = Об + \Delta З + КВ + Дс - КТП - Ак - ПВ - ПО$$

де ДВ – додана вартість за витратами виробництва; Об – обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) без ПДВ;  $\Delta З$  – зміна запасів; КВ – вартість продукції (робіт, послуг) власного виробництва для внутрішніх потреб підприємства з метою інвестування свого підприємства; Дс – інші доходи (з урахуванням субсидій та дотацій на виробництво); КТП – загальна вартість куплених товарів та послуг; Ак – акцизний податок; ПВ – податки і збори, пов’язані з виробництвом; ПО – податки і збори, пов’язані з обсягом реалізованої продукції (товарів, послуг) (крім ПДВ, акцизного збору).

Інформація фінансового обліку дозволяє розраховувати показник доданої вартості більш достовірно за прямим методом:

$$ДВС = АНМ + ДПП + ВСП + ВОП + ЧПП + ПКА - УКА + ПВД - УВД,$$

де ДВС – додана вартість підприємства за створеними об’єктами господарської діяльності;

АНМ – розподілена амортизаційна вартість необоротних активів;

ДПП – нараховані доходи персоналу підприємства;  
ВСП – поточні витрати і внески на соціальні потреби;  
ВОП – витрати на податки з діяльності підприємства;  
ЧПП – чистий прибуток підприємства;  
ПКА – приріст корисності активів;  
УКА – убуток корисності активів;  
ПВД – приріст вартості ділової репутації (гудвілу);  
УВД – убуток вартості ділової репутації (гудвілу) .

Ці показники формуються в системі рахунків бухгалтерського обліку, зокрема за класом 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» та 8 «Витрати за елементами».

Водночас додана вартість в податкових розрахунках формується як різниця між чистим доходом підприємства і вартістю придбаних у постачальників активів, робіт та послуг.

Слід зазначити, що проблеми поглиблення інтеграційних процесів в обліку можна розглядати в різних ракурсах, а саме як інтеграцію:

- у межах господарського обліку на підприємстві щодо його складових бухгалтерського, статистичного і податкового обліку;
- у системі бухгалтерського обліку й обліку з метою здійснення податкових розрахунків;
- у частині поєднання облікових підсистем – фінансового, управлінського і стратегічного обліку;
- пов'язану з можливістю використання у формуванні облікової політики положень національних і міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності.

Інтеграція інформаційних ресурсів бухгалтерського обліку, статистики і податкових розрахунків передбачає встановлення єдиних норм і вимог, що регулюють факти господарського життя та відображення їх у звітності. При цьому є можливість не лише скоротити витрати підприємств при підготовці звітності, але й забезпечити умови для залучення інвестиційних коштів щодо здійснення господарської діяльності. У сучасних умовах цю роботу можна виконувати за допомогою гармонізації, стандартизації та уніфікації статистичного і



**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

бухгалтерського обліку. Держава в перспективі має всі необхідні передумови аби використати інтегровану інформацію бухгалтерського обліку, статистики і податкових розрахунків як засіб регулювання економіки.

**Список використаних джерел**

1. Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / В.В. Євдокимов. – Житомир, 2011. – 37 с.

2. Інструкція по визначенню вартості робочої сили. – Наказ Міністерства статистики України від 29.05.1997 № 131.

3. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» . – Наказ Державного комітету статистики України 06.11.2007 №403.

4. Краєвський В. М. Бухгалтерський облік в системі макроекономічного управління: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / В. М. Краєвський. – Житомир, 2004. – 29 с.

5. Методика розрахунку показника структурної статистики «додана вартість за витратами виробництва». – Наказ Державної служби статистики України 19.01.2016 №10.

## **ОБЛІК АМОРТИЗАЦІЇ**

**В. М. ПАРХОМЕНКО,**

*д. е. н., професор, Заслужений економіст України,  
професор кафедри теорії бухгалтерського обліку,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна)*

Амортизація в українському бухгалтерському обліку розглядається як систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку корисного їх використання (експлуатації). Систематичний розподіл вартості здійснюється для визначення суми, що має бути визнана витратами, пов'язаними з виготовленням продукції, робіт, послуг (операційними витратами).

Для визначення періодичності систематичного (як часто) розподілу вартості необоротних активів, що амортизуються, звернемося до змісту нормативно – методичних регламентів.

Амортизація не визначається щодо: 1) землі (земельних ділянок); 2) оцінених за справедливою вартістю довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості; 3) необоротних активів, строк корисного використання яких підприємством не визначено; 4) об'єктів на час їх реконструкції, реставрації, модернізації, консервації.

Згідно з пунктом 1 розділу II національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» проміжна звітність складається з місячної і квартальної.

За частиною другою статті 3 і частиною першою статті 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства зобов'язані складати звітність на основі даних бухгалтерського обліку. Згідно з частиною третьою статті 9 цього Закону інформація про господарські операції систематизується у регістрах бухгалтерського обліку. Для використання показників регістрів бухгалтерського обліку з метою складання звітності (місячної,

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

квартальної, річної) реєстри мають складатися щомісячно, узагальнюючи інформацію про здійснені господарські операції за місяць (накази Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 і від 25 червня 2003 р. № 422). Згідно з пунктом 29 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» нарахування амортизації проводиться щомісячно.

Отже, періодом систематичного розподілу вартості необоротних активів, що амортизується, для визнання операційних витрат в сумі амортизаційних відрахувань в бухгалтерському обліку є кожний окремих місяць року, тобто суму амортизації слід визначати і відображати щомісячно (за виключенням малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів, щодо яких підприємством обрано спрощений метод амортизації) незалежно від результатів діяльності підприємства.

Згідно зі статтею 1 зазначеного Закону, господарською операцією вважається дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів, зобов'язань і власного капіталу юридичної особи. За частиною першою статті 9 цього Закону факти здійснення господарських операцій обов'язково повинні фіксуватися (оформлюватися) первинними документами.

Визнання суми амортизаційних відрахувань операційними та іншими витратами призводить до зміни у структурі активів і власного капіталу підприємства. Відповідно, амортизація необоротних активів, зокрема основних засобів, є господарською операцією і повинна оформлюватися складанням первинного документу.

Помилковим є погляд, що обчислену суму амортизаційних відрахувань можна (слід) оформити (зафіксувати) Бухгалтерською довідкою. За вище згаданими наказами Міністерства фінансів України Бухгалтерська довідка, як первинний документ, призначена (повинна використовуватися) лише для оформлення фактів виправлення помилок у реєстрах бухгалтерського обліку за минулий місяць звітного чи минулих років. Правильне обчислення амортизаційних відрахувань до таких подій не відноситься.

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

Отже, обчислення (нарахування) амортизації, зокрема основних засобів, як господарської операції слід оформлювати первинним документом. Такий документ міг би мати назву «Розрахунок амортизаційних відрахувань за (який місяць) року» із зазначенням метода амортизації.

Затверджена у середині дев'яностих років одним з центральних органів виконавчої влади форма подібного первинного документа без певної її модернізації не може бути використана (і то лише при застосуванні прямолінійного метода амортизації), оскільки, зокрема, не враховує показники ліквідаційної вартості, змін первісної і залишкової вартості, строку корисного використання, вартості, яка амортизується. Вартість, яка амортизується, дорівнює різниці між первісною і ліквідаційною вартістю.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 передбачено визначення річної суми амортизації (за всіма методами, крім виробничого і спрощеного), діленням якої на 12 встановлюється місячна сума амортизації. Амортизація починає нараховуватися з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів чи нематеріальних активів став придатним для використання, тобто уведений в експлуатацію чи в господарський оборот. Тому слід звернути увагу, що річна сума амортизації протягом строку корисного використання обчислюється (оновлюється) щорічно з місяця, який за назвою є наступним за назвою місяця введення в експлуатацію, а не за період з початку (січень) до кінця (грудень) календарного року. Ця обставина не є суттєвою для прямолінійного методу, тому що місячна сума амортизації (як і річна за будь-які 12 місяців) протягом строку корисного використання (якщо не змінювалася первісна та/або ліквідаційна вартість) буде незмінною. При застосуванні інших методів амортизації (крім виробничого і спрощеного) сума річної і місячної амортизації у кожному році використання буде змінюватися, зберігаючись однаковою лише протягом 12 місяців кожного нового річного періоду експлуатації об'єкта. Наприклад, якщо верстат уведено в експлуатацію у березні 2016 року, то річна сума амортизації за

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

кумулятивним методом щодо нього розраховується на періоди : 1) з квітня 2016 р. по березень 2017 р.; 2) з квітня 2017 р. по березень 2018 р. і т. д. Місячна сума амортизації буде однаковою для усіх 12 місяців відповідного річного періоду.

Виходячи з особливостей застосування методів амортизації, Розрахунок амортизаційних відрахувань (у формі таблиці) має наводити наступну інформацію (реквізити).

При застосуванні будь-яких методів амортизації у Розрахунку амортизаційних відрахувань мають бути передбачені рядки з графами для наведення інформації про назву та інвентарний номер наявних на початок звітнього місяця об'єктів основних засобів, дату введення в експлуатацію (господарський оборот), строк корисного використання, первісну вартість, ліквідаційну вартість, визначену на черговий річний період річну суму амортизаційних відрахувань, суму нарахованої амортизації за звітний місяць, характеристики об'єкта витрат амортизації із зазначенням місця (підрозділу) використання об'єкта необоротних активів і субрахунку бухгалтерського обліку витрат, суму накопиченої (нарахованої) амортизації з початку експлуатації. Це дозволить узагальнювати суму систематичного розподілу вартості, яка амортизується, (амортизації), для включення до відповідних витрат за наведеними субрахунками та отримати дані про суму зносу і залишкову вартість кожного об'єкта на останнє число звітнього місяця.

До Розрахунку амортизаційних відрахувань за прямолінійним, виробничим і кумулятивним методами мають бути включені графи для наведення інформації про вартість, яка амортизується. Для виробничого методу амортизації строк корисного використання у Розрахунку подається з наведенням у відповідних графах очікуваного за увесь строк корисного використання об'єкта і фактичного за звітний місяць обсягу продукції (послуг), із зазначенням одиниці виміру обсягу (натуральної або грошової) та виробничої ставки амортизації. До Розрахунку амортизаційних відрахувань за кумулятивним методом включається показник (графа) кумулятивного коефіцієнта відповідного річного періоду експлуатації об'єкта .

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

Для методів зменшення залишкової вартості і прискореного зменшення залишкової вартості у Розрахунку має наводитися (передбачатися графі) інформація про залишкову вартість об'єктів основних засобів на початок чергового річного періоду експлуатації об'єкта. При цьому слід зауважити прихильникам встановлення нульової ліквідаційної вартості, що в такому разі унеможлиблюється застосування методів зменшення залишкової вартості.

Розрахунок амортизаційних відрахувань за спрощеним методом амортизації має передбачати наведення інформації про розмір спрощеної амортизації (50% чи 100%) .

Розрахунки амортизаційних відрахувань як первинні документи складаються окремо за кожним методом амортизації, що застосовується підприємством, і щомісяця, тобто не більше 6 (що мало ймовірно, тому що мало ймовірним є застосування підприємством усіх 6 методів амортизації). Ураховуючи те, що при застосуванні прямолінійного методу сума амортизації для всіх місяців експлуатації об'єкта основних засобів залишається однаковою, стає можливим при застосуванні цього метода складання Розрахунку амортизаційних відрахувань за спрощеною процедурою.

Для цього, використовуючи достовірні дані про наявність об'єктів необоротних активів, їх первісну і ліквідаційну вартість на початок певного місяця (наприклад, за результатами обов'язкової річної амортизації), за всіма реквізитами складається Розрахунок амортизаційних відрахувань за цей місяць. Розрахунки амортизаційних відрахувань у наступних 10–11 місяцях складаються спрощеними.

У першому рядку Розрахунку наступного місяця зазначається текст-заголовок «Нарахована амортизація за минулий місяць» із зазначенням суми у графі «Сума нарахованої амортизації». У наступних рядках наводиться текст-заголовок «Уведено в експлуатацію основних засобів (або нематеріальних активів) у минулому місяці:» із переліченням нижче назв та інвентарних номерів відповідних об'єктів і наведенням всіх передбачених Розрахунком показників. Після цього у наступних рядках наводиться текст-заголовок «Вибуло основних

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

засобів (або нематеріальних активів) у минулому місяці:» із переліченням нижче назв та інвентарних номерів відповідних об'єктів і наведенням всіх передбачених Розрахунком показників.

Додаванням до суми нарахованої амортизації за минулий місяць показника про нараховану за звітний місяць амортизацію по уведених в експлуатацію об'єктах і відніманням показника про амортизацію щодо об'єктів, які вибули, визначається сума амортизації, що має бути визнана витратами у звітному місяці.

Спрощена процедура документального оформлення Розрахунку амортизаційних відрахувань може бути застосовуваною і щодо малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів, які передані (вибули) в експлуатацію, без наведення даних про суму нарахованої амортизації за минулий місяць.

Усвідомлюючи незначний щомісячний рух об'єктів (надійшло, придбано, споруджено, передано, продано, списано) можна відчутти спрощення пропонованих процедур складання Розрахунку амортизаційних відрахувань.

Застосування наведеної методики складання і форм Розрахунку амортизаційних відрахувань забезпечить документальне оформлення бухгалтерського обліку господарської операції з використання об'єктів необоротних активів на підприємствах, в установах і організаціях.

## **ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОЩАДНИХ (ДЕПОЗИТНИХ) СЕРТИФІКАТІВ, ЕМІТОВАНИХ БАНКОМ**

**О. В. ПЕТРАКОВСЬКА,**

*к. е. н., доцент,*

*доцент кафедри бухгалтерського обліку,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Банківський сектор є основою розвитку вітчизняного фінансового ринку та відіграє ключову роль у структурі економіки. Однією з основних функцій банківської системи є раціональний розподіл фінансових ресурсів шляхом акумулювання тимчасово вільних коштів суб'єктів господарювання і населення та спрямування їх у кредитно - інвестиційний процес. Забезпечення банківської діяльності необхідними обсягами депозитних коштів є одним з пріоритетних напрямів, що визначають стратегічні напрями розвитку як їхньої діяльності, так і економіки України загалом. На сучасному етапі банки впроваджують для своїх вкладників сучасний інструмент для збереження та примноження коштів – ощадний (депозитний) сертифікат.

Дослідженню питань обліку операцій з ощадними (депозитними) сертифікатами в умовах ринкової економіки присвячені праці відомих економістів, зокрема Т. Бречко, Л. Кіндрацької, Н. Литвин, Г. Табачук, О. Сарахмана та ін. Недостатній рівень досліджень щодо відображення операцій з ощадними (депозитними) сертифікатами в обліку свідчать про їх актуальність.

Перш ніж перейти до визначення особливостей бухгалтерського обліку, необхідно з'ясувати сутність ощадних (депозитних) сертифікатів. У Цивільному кодексі України [5] зазначено, що ощадний (депозитний) сертифікат підтверджує суму вкладу, внесеного у банк, і права вкладника (володільця сертифіката) на одержання зі



## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

спливом встановленого строку суми вкладу та процентів, встановлених сертифікатом, у банку, який його видав.

Відповідно до Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій з юридичними і фізичними особами [4] ощадний (депозитний) сертифікат – це цінний папір, який підтверджує суму вкладу, унесеного в банк, і права вкладника (власника сертифіката) на одержання зі спливом установленого строку суми вкладу та процентів, установлених сертифікатом, у банку, який його видав.

Основним законом, що регулює відносини, які виникають під час розміщення, обігу цінних паперів і провадження професійної діяльності на фондовому ринку, є Закон України “Про цінні папери та фондовий ринок” [1]. Цей закон також містить визначення “ощадний (депозитний) сертифікат”, яке аналогічне, як у вищезазначеному нормативно – правовому документі. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України [3] кошти, залучені банком шляхом випуску ощадних (депозитних) сертифікатів обліковуються у класі 3 “Операції з цінними паперами та інші активи і зобов’язання”, розділі 33 “Цінні папери власного боргу та похідні фінансові зобов’язання” у групах:

– 332 “Короткострокові ощадні (депозитні) сертифікати, емітовані банком” на рахунках: 3320 “Короткострокові ощадні (депозитні) сертифікати, емітовані банком”, 3326 “Неамортизований дисконт за короткостроковими ощадними (депозитними) сертифікатами, емітованими банком”, 3327 “Неамортизована премія за короткостроковими ощадними (депозитними) сертифікатами, емітованими банком”, 3328 “Нараховані витрати за короткостроковими ощадними (депозитними) сертифікатами, емітованими банком”;

– 333 “Довгострокові ощадні (депозитні) сертифікати, емітовані банком” на рахунках: 3330 “Довгострокові ощадні (депозитні) сертифікати, емітовані банком”, 3336 “Неамортизований дисконт за довгостроковими ощадними (депозитними) сертифікатами, емітованими

банком”, 3337 “Неамортизована премія за довгостроковими ощадними (депозитними) сертифікатами, емітованими банком”, 3338 “Нараховані витрати за довгостроковими ощадними (депозитними) сертифікатами, емітованими банком”;

– 334 “Ощадні (депозитні) сертифікати на вимогу, емітовані банком” на рахунках: 3340 “Ощадні (депозитні) сертифікати на вимогу, емітовані банком”, 3346 “Неамортизований дисконт за ощадними (депозитними) сертифікатами на вимогу, емітованими банком”, 3347 “Неамортизована премія за ощадними (депозитними) сертифікатами на вимогу, емітованими банком”, 3348 “Нараховані витрати за ощадними (депозитними) сертифікатами на вимогу, емітованими банком”.

Процентні витрати за ощадними (депозитними) сертифікатами власного боргу, емітованими банком” обліковуються у класі 7 “Витрати”, розділі 70 “Процентні витрати”, у групі 705 “Процентні витрати за цінними паперами власного боргу” за рахунками: 7052 “Процентні витрати за короткостроковими ощадними (депозитними) сертифікатами власного боргу, емітованими банком”, 7053 “Процентні витрати за довгостроковими ощадними (депозитними) сертифікатами власного боргу, емітованими банком”, 7054 “Процентні витрати за ощадними (депозитними) сертифікатами на вимогу, емітованими банком”.

Для обліку бланків ощадних (депозитних) сертифікатів призначений позабалансовий рахунок № 9820 «Бланки цінних паперів». Погашені сертифікати та купони до них обліковуються на позабалансовому рахунку № 9812 «Погашені цінності».

Порядок відображення в бухгалтерському обліку інформації про операції з розміщення ощадних (депозитних) сертифікатів, емітованих банком визначає Інструкція з бухгалтерського обліку операцій з цінними паперами та фінансовими інвестиціями в банках України [2].

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

Таблиця 1

**Кореспонденція рахунків з обліку ощадних (депозитних) сертифікатів, емітованих банком [2]**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення розміщення ощадних (депозитних) сертифікатів, емітованих банком за номінальною вартістю	Кореспондентський рахунок, поточний рахунок, каса	3320, 3330, 3340
2	Відображення розміщення ощадних (депозитних) сертифікатів, емітованих банком з дисконтом	Кореспондентський рахунок, поточний рахунок, каса – на суму номіналу сертифіката за мінусом дисконту 3326, 3336, 3346 – на суму дисконту	3320, 3330, 3340 – на суму номінальної вартості
3	Амортизація дисконту за ощадними (депозитними) сертифікатами, емітованих банком	7052, 7053, 7054	3326, 3336, 3346
4	Відображення розміщення ощадних (депозитних) сертифікатів, емітованих банком з премією	Кореспондентський рахунок, поточний рахунок, каса – на суму номіналу сертифіката плюс премія	3320, 3330, 3340 – на суму номінальної вартості 3327, 3337, 3347 – на суму премії
5	Амортизація премії за ощадними (депозитними) сертифікатами, емітованих банком	3327, 3337, 3347	7052, 7053, 7054
6	Нарахування процентів за ощадними (депозитними) сертифікатами, емітованих банком	7052, 7053, 7054	3328, 3338, 3348
7	Відображення погашення ощадних (депозитних) сертифікатів, емітованих банком	3320, 3330, 3340 – на суму номіналу сертифіката 3328, 3338, 3348 – на суму процентів	Кореспондентський рахунок, поточний рахунок, каса – на суму номіналу сертифікату з процентами

Підсумовуючи викладене, наголосимо, що удосконалення практики розміщення ощадних (депозитних) сертифікатів – один з важливих напрямів подальшого розвитку депозитного формування ресурсної бази банків.

### **Список використаних джерел**

1. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.06 р. № 3480-IV (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3480-15>

2. Інструкція з бухгалтерського обліку операцій з цінними паперами та фінансовими інвестиціями в банках України, затверджена постановою Правління НБУ від 22.06.2015 р. № 400 (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0400500-15>

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України, затверджена постановою Правління НБУ від 17.06.2004 р. № 280 (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0919-04>

4. Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій з юридичними і фізичними особами, затверджене постановою Правління НБУ від 03.12.2003 р. № 516 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1256-03>

5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

**ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ РЕЗЕРВУ НА МОРАЛЬНИЙ  
(ТЕХНОЛОГІЧНИЙ) ЗНОС ОСНОВНОГО КАПІТАЛУ  
КОМПАНІЙ**

**Л. М. ПИЛИПЕНКО,**

*д. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу,*

**Ю. В. ДЕМСЬКА,**

*спеціаліст;*

*Національний університет «Львівська політехніка» (м. Львів, Україна)*

Динамічний та інноваційний розвиток постіндустріальної економіки обумовлює значне моральне старіння техніки, обладнання, технологій, бізнес-процесів, інтелектуальних активів суб'єктів господарювання. Це явище притаманне практично всім сферам економічної діяльності, але особливо виразно проявляється в інформаційно-інтелектуальній та комунікаційній сферах.

Безперечно, ефект морального старіння зумовлює зниження вартості об'єктів, яких воно стосується, а отже й вартості капіталу компаній. Таке зниження неодмінно має бути відображене в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності компаній.

Ефект морального старіння об'єктів капіталу, як правило, є непередбачуваним і неочікуваним для багатьох суб'єктів ринку, а його вартісне вираження може бути для них навіть катастрофічним – призвести до банкрутства. З урахуванням суспільного значення інституту бухгалтерського обліку та фінансової звітності обліково-звітна методологія має бути спрямована не лише на об'єктивне відображення фінансово-майнового стану та результатів діяльності компаній, але й містити попереджувальні механізми захисту їх капіталу від редукації. Бухгалтерські процедури уцінювання чи списання об'єктів капіталу внаслідок їх морального старіння дають змогу об'єктивно репрезентувати вартість майна і капіталу компаній в системі їх

бухгалтерського обліку та фінансової звітності, але захист їх капіталу від редукації вони не забезпечують.

Базуючись на положеннях органічної балансової теорії та використовуючи підхід відновної (репродуктивної) вартості активів, оберігання капіталу компаній від редукації внаслідок його морального зносу запропоновано здійснювати через створення відповідного резерву на моральний (технологічний) знос основного капіталу. Обґрунтування доцільності створення такого резерву та методики його бухгалтерського обліку і відображення у фінансовій звітності здійснено в праці [1]. Однак важливим невирішеним методологічним питанням обліку цього резерву залишаються підходи до його оцінювання.

Питання оцінювання резервів насамперед стосується встановлення їх оптимальної вартісної величини. У практиці бухгалтерського обліку визначення оптимального розміру та нарахування більшості видів резервів має ретроспективне спрямування, тобто базується на подіях минулих звітних періодів. Зокрема, резерв сумнівних боргів нараховують з урахуванням величини попередніх безнадійних боргів дебіторів, резерв гарантійних виплат – виходячи із обсягу минулих витрат на гарантійне обслуговування, а резерв на оплату відпусток – залежно від фонду оплати праці за попередні місяці. Такий підхід до нарахування резервів може бути застосований для тих видів облікових резервів, які спрямовані на захист капіталу компаній від систематичних ризиків, однак він не прийнятний щодо покриття несистематичних ризиків, до яких і належить моральне старіння об'єктів капіталу.

Зрозуміло, що не лише абсолютно точно, але й навіть приблизно визначити наперед обсяг можливих збитків від непередбачуваних, несистематичних ризиків неможливо. Тому пошук вирішення проблеми оптимізації розміру резерву на моральний (технологічний) знос основного капіталу необхідно здійснювати не у напрямі удосконалення методології бухгалтерського обліку чи оцінювання активів, а у фінансовій політиці та політиці ризик-менеджменту компаній.

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

Очевидно, що як впливають на рівень ризику морального старіння, так і повинні впливати на розмір відповідного резерву галузевий фактор, рівень інноваційного розвитку ринку і компанії та багато інших факторів зовнішнього середовища (що реально можна оцінити лише експертним способом). Однак безпосереднє рішення щодо вартісної величини формування резерву на моральний (технологічний) знос основного капіталу швидше належить до компетенції топ-менеджерів, зокрема фінансових, ніж до компетенції бухгалтерів.

**Список використаних джерел:**

1. Пилипенко Л. М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : [монографія] / Л. М. Пилипенко. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336 с.

2. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : [монографія] / І. Й. Яремко. – Львів : Каменяр, 2002. – 192 с.

**МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБҐРУНТУВАННЯ ПРОЕКТУ  
П(С)БО «ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА»**

**О. А. СВИРИДА,**

*асистент кафедри бухгалтерського обліку,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна)*

Ефективність ведення обліку на підприємстві залежить від рівня його організації, що починається з розробки його облікової політики. Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2].

Формування облікової політики на підприємстві це трудомісткий та відповідальний процес, адже підприємство працюватиме з нею не один рік. Підприємство самостійно визначає свою облікову політику.

Дослідженням питань щодо формування та реалізації облікової політики підприємства займалися такі вітчизняні вчені: Ф. Бутинець, Л. Васильєва, П. Житний, Г. Кірейцев, М. Щирба та ін.

Від правильно вибраної облікової політики залежить формування доходів, витрат та фінансових результатів, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. При формуванні облікової політики мають дотримуватися такі вимоги:

– активи і зобов'язання підприємства існують окремо від активів і зобов'язань її засновників та інших підприємств (допущення майнової відособленості);

– підприємство планує продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому (допущення безперервності діяльності);

– облікова політика підприємства застосовується послідовно з року в рік (допущення послідовності застосування облікової політики);

– факти господарської діяльності підприємства належать до того звітного періоду, в якому вони мали місце, незалежно від часу оплати



## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

(допущення тимчасової визначеності факторів господарської діяльності);

– облікова політика повинна формуватися шляхом вибору одного їх альтернативних методів з декількох допускаються загальновизнаними стандартами;

– щодо якогось одного конкретного питання підприємство повинна використовувати, як правило, один вибраний спосіб ведення різних операцій в обліку, але в окремих випадках припустимо і доцільно паралельне застосування декількох способів;

– облікова політика підприємства, затверджується керівником і є одним з основних документів, який визначає правила ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в рамках стандартів обліку, визначених нормативними актами законодавства з бухгалтерського обліку [1].

Фактори, що впливають на вибір облікової політики:

– організаційно-правова форма підприємства (товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство, державне підприємство тощо);

– галузева приналежність або вид діяльності (промисловість, будівництво, торгівля, посередницька діяльність);

– обсяги діяльності, структура підприємства, середньо-облікова чисельність;

– податкове поле діяльності підприємства (звільнення від різного виду податків, ставки податків);

– ступінь свободи дії в умовах переходу до ринку (насамперед, мається на увазі можливість самостійного прийняття рішень у питаннях ціноутворення, вибору партнера);

– стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства на довгострокову перспективу, очікувані напрямки інвестицій, тактичні підходи до вирішення перспективних завдань);

– наявність матеріальної бази (забезпеченість комп'ютерною технікою та іншими засобами оргтехніки, програмно-методичне забезпечення тощо);

- система інформаційного забезпечення підприємства (за всіма необхідними для ефективної діяльності підприємства напрямками);
- рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, економічної сміливості, ініціативності та підприємливості керівників фірми;
- система матеріальної зацікавленості в ефективності роботи підприємства та матеріальної відповідальності за виконуваний коло обов'язків [3].

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначення облікової політики надається досить коротко. Проаналізувавши нормативно-правову базу формування облікової політики на підприємстві, бачимо, що немає чіткого механізму формування облікової політики підприємства.

Отже, пропонуємо розробити окреме національне П(с)БО “Облікова політика підприємства”, що міститиме:

- дефініцію поняття «облікова політика»;
- методологічні засади формування облікової політики на підприємстві;
- порядок внесення змін до облікової політики підприємства;
- порядок розкриття облікової політики підприємства;
- фактори, які впливають на вибір облікової політики підприємства;
- вимоги, яких мають дотримуватися при формування облікової політики підприємства.

### **Список використаних джерел:**

1. Васільєва Л.М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються / Л.М. Васільєва // Ефективна економіка – 2013 – №6.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – №27.
3. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: моногр. //М.Т. Щирба. – Тернопіль: ВПЦ “Економічна думка ТНЕУ”, 2011.

## **ІНФОРМАЦІЯ ПРО АКТИВИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

**Ю. М. ТИМОЩЕНКО,**

*аспірант,*

*Одеський національний економічний університет (м. Одеса, Україна)*

Розглядаючи необхідність і якість взаємодії систем бухгалтерського обліку та управління щодо активів, необхідно проаналізувати існуючі підходи до визначення їх понять, змісту і місця на підприємствах та встановити ефективні та найактуальніші напрямки і способи співпраці вказаних систем. Серед усіх підходів менеджменту до управління підприємством Д. Світлий виокремлює системний як найбільш повний та комплексний. З погляду системного підходу, система – це впорядкована сукупність елементів, між якими існують певні зв'язки, а зв'язки – це такі поєднання елементів, що впливають на поведінку елементів і системи в цілому [7, с. 240].

Характеризуючи сучасний стан взаємодії системи бухгалтерського обліку і управління, М. Бондар зазначав, що бухгалтерський облік наразі є єдиним офіційним інформаційним джерелом результатів господарської діяльності підприємств, але разом з тим, він відмічає характерні недоліки [2]:

- слабкі зв'язки з цілями і завданнями менеджменту;
- невизначеність щодо питань формування структури та змісту облікової інформації.

Результативність будь-якої організаційної системи залежить як від рівня збалансованості її основних підсистем, так і здатності менеджменту реалізувати сформований потенціал [6]. Взаємозалежність і тісна взаємодія зазначених систем є об'єктом досліджень тривалий час. Проблему місця інформації в системі управління вивчав М. Чумаченко [8, с. 3]. На його думку, інформація є одним з основних понять науки управління, його основою і виступає елементом зв'язку між органом і

об'єктом управління. Вчений підкреслював залежність між розвитком народного господарства і зростаючою роллю інформації в управлінні.

Наразі відсутній єдиний підхід до розкриття сутності системи бухгалтерського обліку, предмету та її об'єкту, але враховуючи сучасні тенденції наукового обґрунтування даних понять вважаємо, що активи, як одна з основних економічних категорій, заслуговують на професійне відображення, на прогнозування й інтерпретацію наслідків професійної роботи бухгалтерів на капітал, управлінські рішення суб'єктів господарювання. Варто зазначити, що останнім часом активізувались дослідження активів в працях як вітчизняних так і зарубіжних економістів, але аспекти взаємодії систем обліку і управління щодо них залишаються актуальними. Так, І. Бланк стверджує, що будучи для діяльності підприємства категорією аналогічною за значенням до капіталу, вона не має ні порівняного з нею теоретичного генезу, ні наближеної до неї парадигми [1, с. 12].

Основним завданням системи обліку по відношенню до активів, на думку Л. Горецької, є ідентифікація кількісної, якісної сторін, вартісної ознаки, контроль матеріальної відповідальності. Актив не лише відображає загальну суму та розміщення об'єктів майна підприємства, а й показує відоме співвідношення частин, пропорційність їх розмірів [3, с. 6].

Варто зазначити, що наразі якість облікової інформація суб'єктів господарювання, про їх майновий стан, результати діяльності широко обговорюється і дуже часто піддається критиці. На наш погляд, така оцінка є справедливою.

Варто зазначити, що у роботі Б. Холстріма [9, с. 126–127], за яку він отримав Нобелівську премію у 2016 р., також акцентувалась увага на наявній нестачі даних у системі управління, що призводить до проявів інформаційної асиметрії, негативно впливаючи на розвиток фірм, і тому потребує розробки шляхів її усунення.

Сучасним прикладом прояву та наслідків такої інформаційної асиметрії, на наш погляд, можна розглядати ситуацію, яка стала можливою з одним з найбільших і найвпливовіших на економіку країни банком, що був переданий державі наприкінці 2016р. Так, одна із сторін

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

конфлікту стверджувала, що неплатоспрожність банку штучна, рукотворна, у той час як збалансованість і забезпеченість кредитного портфелю було підтверджено міжнародним аудитом. За твердженням власника, « ...постійно змінюючи свої власні нормативи, регулятор вигадував все нові і нові способи штучного зниження капіталізації банку. Хоча всі ці цифри вони отримали в результаті довільної зміни облікової політики...» [5]. У даному випадку піддається сумніву якість облікової інформації, оскільки вона дозволяє по різному оцінювати фінансовий стан суб'єкта достатньо поважними структурами – міжнародною аудиторською компанією та НБУ.

Описана асиметрія облікової інформації, яка була розповсюджена у засобах масової інформації, мала негативні наслідки на велике коло користувачів: працівників банку; вкладників; суб'єктів господарювання – клієнтів банку; конкурентів; власників, і зрештою, привела не лише до внутрішніх проблем, а й набула загальнодержавного значення.

В. Євдокимов справедливо вважає, що основне спрямування розвитку бухгалтерського обліку полягає у підвищенні якості інформації, яка формується в його системі [4, с. 11].

Питання підвищення якості інформації не втрачає актуальності з часом, оскільки пов'язане з розвитком суспільства, науково-технічним прогресом, розширенням напрямків господарської діяльності, появою нових об'єктів обліку. Запити суспільного розвитку спонукають до відповідної адаптації системи управління суб'єктами господарювання, і в тому числі, підсистеми бухгалтерського обліку.

Тому дослідження сутності активів слід спрямовувати у напрямок майбутніх практик підготовки облікової інформації з метою ефективного її використання всіма ланками системи управління підприємств, зіставляючи згадані системи як окремих суб'єктів, а актив – як об'єкт єдиного процесу: господарської діяльності.

**Список використаних джерел:**

1. Бланк И. А. Управление активами / И. А. Бланк. – К.: «Ника-Центр», 2000. – 720 с. – (Серия “Библиотека финансового менеджера”. Вып. 6).
2. Бондар М. І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М. І. Бондар // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 721. – С. 58-62.
3. Горещька Л. Л. Активи в національних системах бухгалтерського обліку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Горещька Людмила Леонідівна. – Київ, 2003. – 20 с.
4. Євдокимов В. В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація : автореф. дис... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Віктор Валерійович Євдокимов. – Житомир, 2011. – 39 с.
5. Коломойський вперше прокоментував націоналізацію «Приватбанку» [Електронний ресурс] // Українська правда. – заголовок з екрану. – Режим доступу : <http://www.pravda.com.ua/news/2016/12/23/7130702/>
6. Ладигіна А. Місце інформації у формуванні ефективної системи менеджменту підприємства / А. Ладигіна // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 103-105.
7. Світлий Д. О. Системний підхід до управління підприємством / Д. О. Світлий // Продуктивні сили і регіональна економіка. – 2008. – Ч. 1. – С. 240-249.
8. Чумаченко Н. Г. Информация и принятие управленческих решений / Н. Г. Чумаченко. – Киев: УкрНИИИТИ, 1971. – 18 с. – В надзаг.: Шк. хоз. упр.
9. Holmstrom B. R. Chapter 2 The theory of the firm [Electronic resourc] / B. R Holmstrom, J. Tirole // Handbook of Industrial Organization : Volume 1 (Series: Handbooks in Economics) / Edited by R. Schmalensee, R. Willing. – North Holland : Elsevier Science Publishers B.V., 1989. – P. 61-133. – Access mode : <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1573448X89010058/> – Screen title.

## **ТРАКТОВКА КАПИТАЛА: ЭВОЛЮЦИЯ И СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ**

**В. ЦУРКАНУ,**

*докт. экон. наук, профессор Молдавской Экономической Академии,*

**И. ГОЛОЧАЛОВА,**

*канд. экон. наук, доцент Молдавской Экономической Академии*

*(Молдовська Республіка)*

На протяжении длительного времени научная мысль, признанных мировым сообществом различных научных школ, выясняет сущность фундаментальной и сложной экономической категории – капитал, поводом для исследований и дискуссий вокруг этого понятия обычно являются экономические процессы, завершающиеся сменой одной модели экономики на другую. В современной теории бухгалтерского учета не оспаривается идея о том, что ее эволюция сопряжена с развитием теорий права и экономики. Поэтому авторы данного исследования акцентируют внимание на юридической трактовке капитала, призванной демонстрировать правовой аспект экономических отношений и экономической трактовке, в рамках которой выделяются два взаимосвязанных ключевых подхода: с позиции экономической теории и с точки зрения методологии бухгалтерского учета.

**Юридическая трактовка.** В юриспруденции капитал как категория возникает вследствие допущения имущественной обособленности юридического лица от его создателей (собственников, участников, учредителей). Традиционно в системе гражданских правоотношений основным субъектом является юридическое лицо, которое в зависимости от своих действий относится либо к группе кредиторов, либо должников, при этом капитал как одно из проявлений собственности становится важнейшим объектом правового регулирования, что заключается в установлении прав собственника и обязательств по отношению к нему.

Правовая связь, установленная между юридическими лицами, включает два компонента – требования и обязанности. Требование – это правоотношение, если рассматривать его с точки зрения кредитора (активная сторона отношения), если рассматривать правоотношение с позиции должника (пассивная сторона), то оно называется обязательством. Право как обязательственное, так и требования, которое на базе применения юридической техники само по себе стало имуществом, дает основание кредиторам получить имущество от определенных лиц – должников: необходимо только определить экономическую ценность имущества, являющегося объектом права, и установить, кто в определенных правоотношениях является кредитором, а кто должником.

Несмотря на то, что, по сути, созданное юридическое лицо – это абстракция, оно является собственником имущества, поскольку имеет длительное экономическое и юридическое существование и признает: возникновение обязательственного права кредитора – учредителя, на базе гарантии (в виде долей или совокупности акций), которые обеспечивают исполнение его обязанностей; признает свое имущество, полученное от учредителей. Следовательно, с юридической точки зрения капитал: с одной стороны (с позиции обособленности) – это обязательственные права учредителей-кредиторов, с другой стороны (традиционная позиция) – это имущество юридического лица. В контексте юридической трактовки капитала имеет место смысловое отождествление понятий «имущество юридического лица» и «обязательственные права собственника».

В этом контексте уместно подчеркнуть, что обязательственное право учредителя гораздо более полно, чем право обычного кредитора, поскольку учредитель участвует в управлении имуществом и получает свою долю как собственник (дивиденды и часть при распределении капитала), на стоимостное выражение которой оказывает воздействие и элемент влияния через принятие управленческих решений. Положения Гражданского Кодекса многих стран, в том числе и Республики Молдова базируются на рассмотренной выше юридической трактовке



## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

капитала. Важно отметить, что в законодательных актах отсутствует однозначная трактовка понятия «капитал», ее можно установить лишь через смысловую зависимость ряда положений, регулирующих вопросы имущественного и обязательственного права юридических лиц. Не вызывает сомнения, что юридическая трактовка нивелирует сущность капитала, поскольку фактически исключает его экономическую сущность. Но не будем взыскательны к юриспруденции в части приведенной трактовки понятия «капитал», она вполне оправдана, более того – закономерна, поскольку капитал является исключительно экономической категорией. В гражданском законодательстве, регулирующем имущественные правоотношения, превалирующее значение имеют признаки коммерческой состоятельности – полноты и своевременности обязательств, поэтому и капитал юридического лица рассматривается через призму обеспечения его устойчивого положения, что отвечает основному принципу юридического подхода – консерватизму.

**Экономическая трактовка.** По мере развития экономических отношений менялось представление о капитале: от имущества в виде товаров до остаточного интереса собственников. Известно, что взгляды исследователей в области экономических теорий всегда являлись отражением уровня развития производственных отношений своего времени, поэтому рассмотрим различные точки зрения на природу капитала, сформированные под воздействием этих отношений, что является необходимым условием познания его экономической сути.

На первом этапе эволюции экономической теории, в основу которой была положена бухгалтерия итальянских купцов, капиталу придавали торговую форму, выделяя из нее такой оценочный показатель имущественного состояния собственника как прибыль. Следующий этап ознаменовался рождением нового учения о капитале как об имуществе промышленной формы (товарная форма отдельно не рассматривалась, поскольку трактовалась как обособившаяся часть промышленного капитала) с его разделением на основной и оборотный капитал (А. Смит). В рамках данного учения капиталу был придан

общественный характер, путем установления экономической связи между собственником имущества, от которого предполагалось получить выгоду, и наемным работником.

С возникновением теории предельной полезности под капиталом стали понимать накопленные капитальные блага и сбережения, предназначенные для улучшения материальных условий жизни общества (третий этап). Однако существенным недостатком этой теории являлось отсутствие четкой концепции стоимостного измерения капитальных благ – основополагающей концепции экономического расчета, как средства ведения дел в рыночной экономике. Одновременно наряду с теорией предельной полезности экономическая мысль выработала марксистскую теорию капитала. В контексте указанного учения, хотя в нем и отсутствовало четкое определение капитала, была установлена взаимосвязь между капиталом как самовозрастающей стоимостью с правом на нее всех участников процесса его формирования. Однако и эта теория игнорировала вопрос стоимостной оценки капитала. На третьем этапе эволюции экономической мысли стала очевидна необходимость денежной оценки капитала хозяйствующего субъекта, что способствовало бы точности отображения закономерных экономических процессов.

Поэтому естественным стал факт того, что на следующем этапе развития (четвертый) экономических теорий акцент сместился с сущностного подхода капитала на подход его стоимостного измерения. Так, в рамках неоклассической экономической школы под капиталом стали понимать то, что порождает поток услуг, которые оборачиваются притоком доходов, или совокупность ценностей на определенный момент времени, способных создавать ценности (И. Фишер). Исходя из этого умозаключения, оценка капитала должна осуществляться на основе получаемого от него дохода, более того было установлено, что величина капитала не имеет ничего общего с прошлым, она связана с будущими потоками, генерируемыми этим капиталом. Согласно этой теории капитал отождествлялся с совокупностью всех производственных благ, доход от использования которых приобретает

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

форму прибыли в разных ее вариантах: прибыль организации, дивиденды акционеров, роялти владельца интеллектуальной собственности.

Другим направлением неоклассической школы являлось исследование теории экономического роста (Й. Шумпетер), которая предложила специфическую концепцию капитала – только в денежной форме. Эта теория обозначила следующий тезис: капитал – это категория развития, и платежные средства становятся таковым лишь в руках предпринимателя, меняющего структуру производства, поэтому рынок капитала – это инвестиционный рынок. В экономике, где нет развития (кругооборота), не может быть капитала в полном смысле этого понятия, последний рождается под влиянием необходимости инвестирования. Доход от денежного капитала (иногда его называют ссудный капитал) приобретает форму процента. Итак, на этом этапе эволюции экономической теории был установлен порядок стоимостной оценки, который осуществлялся двумя путями: либо через затраты производства, требующего определенного времени; либо через приведенную стоимость будущего выпуска, который произведут при помощи этих благ. В обоих случаях предполагается существование некой процентной ставки (стоимость капитала), которая определяется однозначным способом через размер капитала.

Теории капитала неоклассической школы получили свое дальнейшее развитие, послужив базой для разработки теории динамического капитала – концепции поддержания размера капитала (Дж. Хикс), в основу, которой положены две альтернативы исчисления капитала на базе индекса цен:

- первая – трактует капитал в финансовом смысле как инвестированные денежные средства (номинальный капитал) и инвестированная покупательная способность (реальный капитал);
- вторая – трактует капитал в физическом смысле как производственные или операционные возможности хозяйствующего субъекта, заключенных в его активах.

Признание получила альтернатива финансового капитала, поскольку было признано, что природу капитала полней отражает увеличение его стоимости в денежной форме, тогда как вторая альтернатива как бы обращена в прошлое. К достоинствам этой концепции относят придание капиталу экономической динамики.

Исторически сложилось так, под воздействием перехода от одной модели экономики к другой капитал подвергается изменениям, что имеет место и при смене индустриальной экономики на модель, основанную на инновациях, продукта человеческого интеллекта. Как известно, труд наряду с капиталом, является одним из факторов производства, однако в экономической теории, хотя и были попытки придать экономический статус, ему уделялось недостаточно внимания. Однако в связи с разработкой инновационной модели развития экономики, условно разделенной на два сектора – «производство материальных благ» и «производство человека», человеческий капитал, характерными особенностями которого, прежде всего, являются его корпоративность и научность, стал рассматриваться как основной компонент совокупного капитала бизнес-единицы (современный этап эволюции экономической теории). Для стоимостного измерения капитала предложено два возможных варианта: метод неприобретенного гудвилла и метод приведенной текущей стоимости. Однако вопрос идентификации и стоимостного измерения человеческого капитала, и дохода, получаемого от его использования, до сих пор остается открытым. Видимо, решение этой проблемы является поводом для будущих дискуссий. В настоящем исследовании авторами глубоко рассмотрены и обоснованы трактовки капитала с позиции признанных научных школ экономической теории.

Теперь проведем исследование сущности капитала через призму эволюции методологии бухгалтерского учета, в основу которой положены балансовые концепции. Исследование в данном направлении обозначено как бухгалтерский подход, реализация которого возможна только на уровне хозяйствующего субъекта – юридического лица.

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

Бухгалтерский подход выделяет два направления в изучении сущности капитала, которые следует четко разграничивать: капитал как элемент финансовой отчетности; капитал как совокупность определенных учетных объектов, представление информации о которых зависит от их экономической сути. Как уже известно, в методологии бухгалтерского учета капитал организации трактуется на базе модификаций балансовых уравнений, согласно которому и формируется раздел баланса и представляется информация в разрезе его уникальных элементов. Раскроем дискуссионный характер сущности капитал как элемента финансовой отчетности, через призму эволюции концепций баланса: от концепции статического баланса к концепции смешанного баланса.

В конце XIX века абстрактного собственника (юридическое лицо) стала интересовать не столько информация о возникновении прав и обязательств по конкретной сделке, сколько сохранность и эффективность использования имущества, направления его вложения и финансовый результат деятельности компании реализованное решение получило название концепция статического баланса (Й. Шерр). Согласно этой концепции капитал представляет собой разницу между имуществом юридического лица и его долгами. Методика этого расчета была основана на выделении капитала как основного объекта бухгалтерского учета в качестве отдельного компонента балансового равенства, которое было трансформировано в капитальное уравнение: Активы – Пассивы = Капитал. Исходя из этого уравнения, капитал отождествляется с чистым имуществом организации, оцениваемый по ликвидационной стоимости. В дальнейшем эволюционные тенденции в теории баланса, по сути, были связаны с новой экономической трактовкой компонентов балансового равенства.

Следующей концепцией в рамках теории отчетности является динамическая концепция баланса (Э. Шмаленбах). В рамках этой концепции внимание было сосредоточено на исчислении финансового результата за отчетный период. В соответствии с этой концепцией каждая статья баланса рассматривалась как элемент движения капитала, пассивы трактовались как вложенный и израсходованный капитал –

источник имущественного потенциала организации, приносящий дополнительный доход. Таким образом, через призму величины финансового результата рассматривался процесс кругооборота капитала, под которым понимались все финансовые ресурсы организации: собственные и заемные, оцениваемые по номинальной стоимости.

Динамическая трактовка капитала повлекла за собой изменение в структуре баланса, в рамках которой стал выделяться отдельный компонент – финансовый результат отчетного периода (прибыль или убыток). Однако динамическая концепция игнорировала такой фактор экономической жизни как обесценение денег во времени, что негативно сказывалось на достоверной оценке капитала. Концепция органического баланса (Ф. Шмидт) призвана была разрешить эту проблему. В основе органического баланса лежало определение финансового результата на базе применения текущих цен для расчета себестоимости выпущенной продукции (предоставленных услуг). Однако на том этапе эволюции методологии учета эта балансовая концепция широкого распространения не получила. Итак, согласно концепции органического баланса капитал отождествляется с чистым имуществом организации, стоимостная оценка которого должна осуществляться с учетом эффекта инфляционных и дефляционных процессов

Совершенно новая экономическая трактовка капитала возникла в рамках американской школы теории учета (Ч. Шпрэг), где предлагалась следующая интерпретация каждого компонента правой части балансового равенства: Пассивы – что я должен, Капитал – что я стою. Эта модель получившая дальнейшее развитие в двух направлениях: первое – персоналистическая школа, второе – институалистская школа, расхождения в воззрениях которых связаны с трактовкой капитала, а также с позицией в отношении счетов «Капитал» и «Прибыль и убытки», считается исходной точкой современной теории бухгалтерского учета, в основу которой положена полезность абстрактного представления в бухгалтерском учете. Поскольку объектом исследований и разногласий этих научных направлений являлся капитал организации и его важный компонент – финансовый

**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

результат, приведем в таблице обобщенную характеристику этих двух школ. Экономический подход персоналистов, а также концепция поддержания размера финансового капитала продолжили свое развитие в системе МСФО.

Изложенные результаты анализа подані в табл. 1.

Таблица 1

**Систематизация понятия «капитал» в контексте эволюции экономических теорий**

<b>Критерии характеристики</b>	<b>Персоналисты</b>	<b>Институционалисты</b>
Лидер школы	В. Патон	О. Мэй
Концепция баланса	Статическая	Динамическая
Цель учета	Определение финансового положения	Исчисление финансового результата
Основное равенство	Капитальное: Активы – Пассивы = Капитал	Балансовое: Активы = Пассивы + Капитал
Пассивы	Источники финансирования	Собственные средства организации и ее кредиторская задолженность
Собственный капитал	Задолженность организации перед собственниками	Собственный капитал организации
Прибыль (убытки)	Часть капитала, счет лишен самостоятельности, отражается на субсчете балансового счета «Капитал»	Центральное значение, отдельный счет
Дивиденды	Уменьшение капитала как выплата по обязательственному праву на долю собственности	Расходы организации
Модель оценки	Сторонники переоценки с ее отражением в составе капитала	Сторонники оценки по себестоимости
Взгляд на прибыль	Сторонники экономической прибыли	Сторонники бухгалтерской прибыли

*Источник:* разработано авторами на базе [3].

Согласно «Концептуальным основам подготовки финансовой отчетности» под капиталом понимается как доля активов организации, остающаяся после вычета всех его обязательств. Следует отметить, что к настоящему времени сформировалось два подхода к определению

сущности капитала в рамках теории учета и отчетности. Сторонники первого подхода под капиталом понимают только собственный капитал организации, который трактуется как разница между общей стоимостью ее активов и всех накопленных обязательств, то есть как чистые активы. Представители второго подхода рассматривают капитал как совокупный капитал и трактуют его как накопленный запас средств, необходимых для производства материальных благ. В соответствии с финансовой концепцией капитала основной целью представления в финансовой отчетности показателей формирующих капитал, является обеспечение всех пользователей информацией о его динамике, которая выражает эффективность управления организацией и экономические права собственников. В настоящем исследовании авторами глубоко раскрыта и обоснована сущность капитала как элемента финансовой отчетности с позиции балансовых концепций.

Принимая во внимания требование достоверной стоимостной оценки капитала как элемента финансовой отчетности, в системе МСФО допускается разделение собственного капитала по следующим статьям: акционерный капитал и эмиссионный доход; резервы, создаваемые из нераспределенной прибыли; нераспределенная прибыль; резервы по переоценке. Этот подход нашел свое отражение в юрисдикциях многих стран, в том числе и Республики Молдова.

#### **Список использованных источников**

1. Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике (пер. с англ.)/Д., Александер, А., Бриттон, Э., Йориссен. – М: Вершина, 2005. – 886 с.
2. Саватье, Р. Теория обязательств: практический и экономический очерк/Р. Саватье /пер. с фр. – Москва: Прогресс, 1972. – 440 с.
3. Соколов, Я. История бухгалтерского учета/Я., Соколов, В., Соколов. – М: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
4. Теория измерения капитала и прибыли : монография / под общ. ред. проф. Ф. Бутынец, проф. М. Добия. – Краков : Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2010. – 400 с.



**ПРОЦЕДУРИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ  
КІБЕРБЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА**

**Ю. С. ЦАЛЬ-ЦАЛКО,**

*д. е. н., професор,*

*професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,*

*Житомирський національний агроекологічний*

*університет (м. Житомир, Україна)*

Показники бухгалтерського обліку є найціннішою інформацією, яка характеризує всі сторони діяльності підприємства, тому питання забезпечення інформаційної безпеки необхідно вирішувати ще на етапі розробки алгоритмів їх формування. Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розробки його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації і ведення бухгалтерського обліку з числа загальноприйнятих в державі.

Облікова політика – одне з важливих питань організації бухгалтерського обліку, застосування якої впливає на величину фінансового результату і балансової вартості підприємства, формує його інвестиційну привабливість за показниками фінансової звітності. Розробляючи методи і принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми визнаних витрат, доходів і фінансових результатів. Як правило, облікова політика, сформована підприємством, уточнює моменти формування показників його господарської діяльності та сприяє поданню найбільш привабливої для власника фінансової інформації.

Виходячи з цього, процедури облікової політики підприємства є об'єктом кібербезпеки як процесу застосування заходів безпеки з метою забезпечення конфіденційності, цілісності та доступності даних.

Проте питання щодо вимог, які висувуються до захисту облікової політики як об'єкта кібербезпеки, наразі висвітлено на недостатньому

рівні, що і зумовлює актуальність даного дослідження.

Метою дослідження є узагальнення характеристики способів і методів визначених обліковою політикою для відображення господарських операцій, які за рахунок варіативності безпосередньо впливають на оцінку фінансового стану підприємства та мають інтерес для конкурентів, а розкриття алгоритмів їх взаємозв'язку і визначення місця у формуванні економічних показників є об'єктом кібернетичної безпеки.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. Однак ця стислість зовсім не свідчить про незначність того, що слід розуміти під цим поняттям. Насправді облікова політика є інформаційною основою показників балансу та звітності про фінансові результати діяльності підприємства. Не розкриваючи своєї ролі в процесі оприлюднення показників публічної звітності, саме базові принципи, методи і процедури облікової політики визначають фінансове обличчя бізнесу підприємства.

Наслідки прийняття облікової політики дуже важливі для внутрішнього життя підприємства і, отже, облікова політика є об'єктом пильного контролю з боку різних зацікавлених органів та осіб. Облікова політика надає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку.

Формування облікової політики передбачає створення (упорядкування) внутрішніх регламентів підприємства, які закріплюють вибрані методи обліку, технології облікового процесу, варіанти організації роботи облікового апарату.

Визначення облікової політики – це надзвичайно складний і трудомісткий процес, який вимагає від учасників неабияких здібностей, комплексних знань усіх процесів, що відбуваються на підприємстві, володіння інформацією про зовнішнє середовище стосовно напрямів і перспектив розвитку економічної діяльності, де формуються об'єкти господарювання підприємства та конкурентів, знання стратегії розвитку

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

бізнесу, основних пріоритетів амортизаційної, інвестиційної, інноваційної, фінансової політики підприємства. Усе це потребує ґрунтовного аналізу подій та фактів, уміння бачити перспективу, неординарно мислити.

Необхідно зазначити, що встановлення облікової політики повинно бути направлене на максимальне можливе використання даних бухгалтерського обліку не лише для складання звітності, але також і для забезпечення використання цих даних для цілей управління. Тобто, облікова політика і організація бухгалтерського обліку повинні стати відправною точкою не лише для складання фінансової звітності, але й для використання даних при плануванні діяльності, і для контролю діяльності підприємства в періодах між складанням фінансової звітності, і для аналізу діяльності підприємства.

Слід звернути увагу, що перелік відомостей облікової політики не відноситься до тих, які не складають комерційну таємницю [2]: установчі документи, документи, що дозволяють займатися підприємницькою або господарською діяльністю та її окремими видами; інформація за всіма встановленими формами державної звітності; дані, необхідні для перевірки обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів; відомості про кількість і склад працюючих, їх заробітну плату в цілому і за професіями та посадами, а також наявність вільних робочих місць; документи про сплату податків і обов'язкових платежів, інформація про забруднення навколишнього природного середовища, недотримання безпеки умов праці, реалізацію продукції, що завдає шкоди здоров'ю, а також про інші порушення законодавства України і розміри завданої при цьому шкоди; документи про платоспроможність; відомості про участь посадових осіб підприємства в кооперативах, малих підприємствах, союзах, об'єднаннях та інших організаціях, що займаються підприємницькою діяльністю; відомості, які відповідно до чинного законодавства підлягають оголошенню.

Основна мета захисту відомостей щодо облікової політики полягає в тому, щоб запобігти їх надходженню до конкурентів. Відсутність такого захисту може залишити підприємство без вигідних партнерів та

клієнтів. Забезпечення захисту облікової інформації підприємства є важливою передумовою, спрямованою на забезпечення його економічної безпеки. Нестабільність і невизначеність економічних процесів загострюють окреслену проблему, що потребує пошуку наукових підходів до її вирішення.

Показники економічної безпеки підприємства – це найбільш значущі параметри, що дають загальне уявлення про стан економічної системи суб'єкта господарювання в цілому, його стійкості і мобільності, стану технічної бази, рівня витрат на науково-дослідні роботи, конкурентоспроможність, імпорتنу залежність, відкритість для національної економіки, співвідношення власного і залученого капіталу, ступінь достовірності звітних облікових даних тощо.

Як вважають американські вчені, економічна безпека повинна відповідати, принаймні, двом умовам: 1) збереження економічної самостійності підприємства, тобто здатності у власних інтересах приймати рішення, що стосуються сталого розвитку в цілому; 2) збереження вже досягнутого рівня економічного розвитку і можливості його подальшого нарощування [3, с. 34].

Конкурентна боротьба неминуче припускає збереження в таємниці відомостей, оволодіння якими сторонніми особами призведе до ослаблення економічних позицій підприємства або нанесення йому значної шкоди. Варіативність способів і методів відображення фінансового стану підприємств, від якої залежить його майбутнє, і привабливість для залучення інвестицій, є важливим об'єктом, який привертає значну увагу конкурентів, і повинен бути в сфері комерційної таємниці та кібербезпеки.

Комерційною таємницею є інформація, яка є секретною в тому розумінні, що вона в цілому чи в певній формі та сукупності її складових є невідомою та не є легкодоступною для осіб, які звичайно мають справу з видом інформації, до якого вона належить, у зв'язку з цим має комерційну цінність та була предметом адекватних існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію.

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

На сьогодні окремі суперечливі норми, що регулюють питання, пов'язані з комерційною таємницею, містяться в різних нормативно-законодавчих актах. Спеціального закону про охорону комерційної таємниці в Україні і досі немає. Водночас в ряді країн СНД нині діють спеціальні закони з охорони комерційної таємниці [4, с. 20].

Кібербезпека щодо захисту алгоритмів побудови і розрахунків бухгалтерської інформації – це набір засобів, стратегії, принципів забезпечення безпеки, гарантій безпеки, підходів до керування ризиками, дій, професійної підготовки, практичного досвіду, страхування та технологій, які можуть бути використані для захисту кіберсередовища, ресурсів підприємства та користувачів.

У системі кібербезпеки підприємства щодо її об'єкта – облікової політики найважливіше місце займають складові, які безпосередньо впливають на моніторинг, оцінку і діагностику показників про фінансовий результат і балансову вартість. Зокрема, це: методи оцінки вибуття запасів; методи нарахування амортизації необоротних активів; вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; методи обчислення резерву сумнівних боргів; сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Облікова політика є ключовим фактором у формуванні облікової інформації для управління, а ризики її використання конкурентами створюють умови втрати економічної безпеки підприємства. Кібербезпека облікової інформації є умовою об'єктивного відображення реальної дійсності суб'єкта господарювання і захистом від економічних злочинів проти підприємства, що сприятиме вчасному виявленню внутрішніх і зовнішніх загроз та можливих розрахунків альтернативних рішень щодо їх усунення чи попередження.

Отже, кібербезпеку, засновану на реалізації і захисті економічних інтересів підприємства в частині його облікової політики, можна визначити як захищеність його життєво важливих інтересів від внутрішніх і зовнішніх загроз, тобто захист підприємства, його кадрового і інтелектуального потенціалу, інформації, технологій,

прибутку, доданої та ринкової вартості підприємства, який забезпечується системою заходів спеціального правового, економічного, організаційного, інформаційно-технічного і соціального характеру.

### **Список використаних джерел**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV
2. Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці: постанова КМУ від 09.08.1993 р. № 611
3. Machovski H. Ost-West Handel: Entwicklung, Interessenlagen. Aussichten / H.Machovski // Aus Politik u. Zeitgeschichte. – Bonn. – 1985. – № 5. – P. 39–44.
4. Андрощук Г. Захист комерційної таємниці в зарубіжній правовій доктрині: стратегії забезпечення лояльності працівників / Г. Андрощук // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2016. – № 3 (89). – С. 19–29.

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КОРИГУВАННЯ РЕЗЕРВУ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ НА ВИПЛАТУ ВІДПУСТОК**

**О. В. ЧУМАК,**

*к. е. н., доцент, докторант,*

*ДННУ «Академія фінансового управління» (м. Київ, Україна)*

**Н. М. ПОНОМАРЕНКО,**

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу,*

*Харківський інститут фінансів Київського національного торговельно-економічного університету (м. Харків, Україна)*

Сутність формування резерву відпусток полягає у рівномірному розподілі витрат на їх оплату протягом року між звітними періодами для рівномірного формування собівартості товарів (робіт, послуг) та витрат. Метою створення забезпечення є висвітлення у балансі неминучих витрат, яких підприємство внаслідок минулих подій може зазнати в майбутньому, щоб власник як користувач фінансової звітності орієнтувався в реальному стані підприємства. П(С)БО 11 «Зобов'язання» передбачено створення забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам, які включаються до складу витрат [5]. Відповідно до п. 7 П(С)БО 26 «Виплати працівникам», виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді (тобто є виплатою за невідпрацьований час, право на одержання якої працівником може бути використано в майбутніх періодах) [6].

Ураховуючи, що у п. 14 П(С)БО 11 «Зобов'язання» 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 ЄСВ [3], правомірно вважати такі суми забезпечень поточними

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

зобов'язаннями. Адже п. 4 П(С)БО 11 «Зобов'язання» трактує поточні зобов'язання як такі, що будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу [3]. Відповідно до п. 8 МСБО 19 «Виплати працівникам», короткострокові виплати працівникам включають короткострокові компенсації за відсутність (оплачена щорічна відпустка та оплачена відпустка у зв'язку з хворобою), при цьому компенсація за відсутність виплачується протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуг [2].

Із норм стандартів виходить, що створення резерву й виникнення витрат здійснюється у прив'язці до періоду у дванадцять місяців поточного року, відповідно кредитове сальдо рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» має відображувати стан заборгованості підприємства перед працівником за зароблені ним дні відпустки у поточному році.

Для уточнення сум залишку резерву за цим рахунком п. 18 П(С)БО 11 передбачається його перегляд на кожну дату балансу та, в разі потреби, коригування (збільшення або зменшення) [3]. У свою чергу п. 10 Положення № 879 [4] визначено, що інвентаризація зобов'язань (крім невикористаних забезпечень) перед складанням річної фінансової звітності проводиться до дати балансу в період три місяці. Залишок резерву має бути відкоригований станом на 31.12 звітного року для правильного його відображення у балансі. З цією метою за даними відділу кадрів складається список із зазначенням прізвища працівника, за який період не використана відпустка, кількість днів невикористаної відпустки на 31 грудня поточного року. Залишок забезпечення на виплату відпусток станом на кінець звітного року визначається за розрахунком, який базується на кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки та середньоденній оплаті праці працівників, яка визначається відповідно до законодавства (п. 8.2 Р. III Положення № 879) [4]. З отриманим результатом порівнюємо залишок річного резерву на оплату відпусток включаючи ЄСВ (сума кредитового сальдо рахунку 471 станом на 31 грудня, причиною коригування може стати зміна планових показників оплати праці, чисельності працівників,



## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

збільшення тривалості відпусток тощо). На суму визначених відхилень складається бухгалтерська довідка, за якою:

– Суми при позитивному коригуванні (сальдо забезпечення на кінець року треба збільшити) відносять до складу витрат: Дт 23, 91, 92, 93, 949 Кт 471;

– Суми при від'ємному коригуванні (сальдо забезпечення на кінець року треба зменшити) відносять до складу доходів Дт 471 Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності» або методом «сторно» відображують записами Дт 23, 91, 92, 93 Кт 471.

Сума уточненого резерву відображується у рядку 1660 Балансу (Звіту про фінансовий стан) «Поточні забезпечення». Проте, у статті «Поточні забезпечення» наводиться сума забезпечень, які планується використати протягом 12 місяців з дати балансу, коли вони виникають для покриття витрат, щодо яких відповідне забезпечення було створено [5]. До витрат періоду можна віднести лише ті витрати, які відносяться до зароблених відпусток звітного календарного року. Отже, дана стаття має включати лише суми, що були визначені за дні відпустки в інтервалі дванадцяти місяців від дня останньої відпустки працівника. Інші ж суми перестають бути поточними, тому стають довгостроковими, які доцільно відокремити на інший аналітичний субрахунок, для подальшого відображення у звітності (при ймовірності того, що вони будуть у майбутньому виплачені працівнику) у статті «Довгострокові забезпечення», а у разі, якщо сума довгострокових виплат персоналу може бути визнана суттєвою, така інформація наводиться у додатковій статті «Довгострокові забезпечення витрат персоналу» [5].

Згідно з нормами міжнародних стандартів обліку, єдиними зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання, є ті, що існують на кінець звітного періоду.

### **Список використаних джерел**

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37) Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_051)

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua/file/link/364254/file/ias-19.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/364254/file/ias-19.pdf)

3. Наказ «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»» Міністерство фінансів України; Наказ, Положення від 31.01.2000 № 20. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

4. Наказ «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» Міністерство фінансів України; Наказ від 02.09.2014 р. № 879. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

5. Наказ «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» Міністерство фінансів України; Наказ від 28.03.2013 р. № 433. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461791/>

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затвержене Наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

## **ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**В. А. ШПАК,**

*д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування,  
Київський кооперативний інститут бізнесу і права (м. Київ, Україна)*

З метою адаптації інформаційної інфраструктури управління до сучасних умов господарювання, трансформації облікової системи в процесі її гармонізації з міжнародними стандартами теорія і практика бухгалтерського обліку потребує удосконалення. Удосконалити бухгалтерський облік, зазвичай, пропонується на основі сучасних інформаційних технологій, які сприяють розширенню можливостей бухгалтерського обліку, але водночас породжують проблеми щодо його подальшого розвитку. І пов'язано це з традиційним сприйняттям бухгалтерського обліку, як постачальника інформації про господарську діяльність для прийняття рішень.

Безперечно, інформаційна функція бухгалтерського обліку є дуже важливою і необхідною для управління діяльністю суб'єктів господарювання, однак вона, на нашу думку, звужує рамки та перспективи розвитку бухгалтерського обліку. Тому необхідно проводити подальші дослідження проблем теорії та методології бухгалтерського обліку щодо перспектив його розвитку. Вище зазначене актуалізує проблему методології бухгалтерського обліку як важливого напрямку розвитку облікової системи.

Різним аспектам теорії та методології бухгалтерського обліку приділена увага у працях вітчизняних учених: С. Голова, Ф. Бутинця, Г. Кірейцева, С. Легенчука, Н. Малюги, В. Пархоменка, М. Пушкаря, В. Сопка та ін.

Зокрема, М. Пушкар зазначає: «Зрозуміло, що методологічні аспекти відіграють вирішальну роль у структуризації внутрішньої будови інформаційної системи підприємства та визначають технологію облікового процесу, а тому їх розвиток в умовах ринку є об'єктивною

необхідністю. Вважаємо за необхідне детальніше зупинитись на визначенні методології обліку, адже економічна література майже не розглядає це поняття та його тлумачення, а багато фахівців вживають термін без належного осмислення» [1, с. 183].

У контексті зазначеного доречно висловлювання Г. Кірейцева про те, що протягом ХХ століття економічна наука свого розвитку не мала, а наприкінці століття увагу до методології економічної науки було підсилено. У 1980-ті роки в світовій економіці розпочався методологічний бум. Результатом цієї інтелектуальної активності стало відокремлення економічної методології в особливу область досліджень та створення міжнародної наукової спілки економічної науки, що об'єднала економістів, філософів і методологів науки, лінгвістів [2, с. 63].

Наведені цитати підтверджує тезу про необхідність переосмислення методології бухгалтерського обліку в контексті сучасних викликів.

Дослідження проблем методології поглиблюють розуміння сутності та змісту методології: від методології науки до методології діяльності та проектування систем організаційного управління. Тому, методологію бухгалтерського обліку доречно розглядати як вчення про організацію облікової діяльності, яке охоплює:

– систему поглядів на здійснення наукового пошуку в сфері бухгалтерського обліку та розроблення пропозицій і шляхів їх практичної реалізації;

– уточнення методологічного апарату – об'єкта, предмета, мети і завдань бухгалтерського обліку тощо;

– організацію практичного застосування методів, відібраних бухгалтером із усього методологічного розмаїття, які, відповідно до його професійного судження, є найбільш доречними у конкретному випадку.

Отже, методологія бухгалтерського обліку – це вчення про структуру, логічну організацію, методи і засоби облікової діяльності. І завдання, яке стоїть перед дослідниками, – сформулювати основи методології, а саме, принципи, предмет, об'єкти бухгалтерського обліку

## **Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

та його методи, які були б адекватними сучасним вимогам і майбутнім викликам.

У науковій літературі та в практичній діяльності домінують погляди на методологію бухгалтерський облік як на вчення про методи (сукупність способів та прийомів) бухгалтерського обліку, що є, на нашу думку, спрощеним підходом до розуміння сутності методології бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік на протязі п'ятиста років (з часів Луки Пачолі та Бенедетто Катрульї) розвивався на основі методу – подвійного запису. Як слушно зауважує Я. Соколов, сучасне розуміння проблеми пов'язане з тим, що господарська діяльність у всіх її формах породжує проблеми великі і малі, але вирішуються вони у бухгалтерії одним методом: подвійним записом. У традиційній науці вказували ще сім методів, але це було помилкою. Баланс, рахунки і звітність – це ніщо інше, як наслідок подвійного запису, документація та інвентаризація – це тільки юридичні підстави для реєстрації способом подвійного запису фактів господарського життя, а сама реєстрація передбачає вибір оцінки або способів її визначення (калькуляції) [3].

Сучасні можливості інформаційних технологій дозволяють в автоматичному режимі отримувати облікові дані про господарську діяльність підприємств в необхідному обсязі, розрізі та ступені деталізації. Звідси, постає логічне питання: а чи потрібна буде у майбутньому професія бухгалтера? Однозначну відповідь на це питання дати складно.

Напевно той традиційний бухгалтерський облік (рахівництво), для якого притаманною є процедура суцільного, безперервного, документально оформленого відображення господарської діяльності у вартісному вираженні з використанням методу подвійного запису, поступово вичерпує себе. Тому, на нашу думку, перспективи бухгалтерського обліку пов'язані не стільки з виконанням ним своєї основної функції – надання облікової інформації користувачам, скільки зі зміною облікової парадигми, яка б дозволила розширити його функцій. І, насамперед, мова йде не про забезпечення в рамках

бухгалтерського обліку здійснення функцій контролю, аналізу, оцінювання, які і так входять до пулу додаткових функцій бухгалтерського обліку, а про виконання у повному обсязі функцій фінансового менеджменту, зокрема, планування, бюджетування, регулювання, стимулювання, координації, діагностики, фінансового менеджменту тощо. А це вимагає уточнення методологічної основи бухгалтерського обліку та перегляду його парадигми.

На завершення викладених думок щодо перспектив бухгалтерського обліку наводимо слова відомого фахівця у сфері управління П. Друкера, який, аналізуючи завдання менеджменту у ХХІ столітті, вказував на виникнення у середовищі менеджерів питання про те, які інформаційні концепції потрібні для вирішення завдань, що стоять перед ними. Менеджмент вимагає інформаційних концепцій сформульованих традиційними постачальниками інформації – працівниками бухгалтерських служб [4]. У цьому висловлюванні, на нашу думку, поставлені не тільки завдання бухгалтерам, а й окреслений один із можливих напрямів розвитку бухгалтерського обліку.

### **Список використаних джерел**

1. Пушкар, М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) [Текст] / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. – Т. : Економічна думка, 1999. – 424 с.

2. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад на VI Международной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития», Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с. (на рус. и укр. языках).

3. Соколов Я. В. Название, предмет и метод Бухгалтерии [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.buh.ru/document-1292>

4. Друкер П. Ф. Задачи менеджмента в ХХІ веке: учеб. пособие: пер. с англ. / П. Ф. Друкер. – М.: Изд. дом «Вильямс», 2002. – 272 с.

## **ОБЛІК РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ ЧЕРЕЗ ТОРГОВЕЛЬНІ АВТОМАТИ**

**О. А. ЮРЧЕНКО,**

*к. е. н, доцент кафедри бухгалтерського обліку,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Стрімкий розвиток світової економіки привів до утворення нової організації та проведення роздрібної торгівлі, в частині застосування наукових і технічних надбань. З кожним роком все більше суб'єктів господарювання, які займаються дрібним роздрібним продажем товарів виявляють інтерес використовувати торговельні автомати. Такий спосіб реалізації товарів має ряд переваг, зокрема: не потрібно витратити кошти на оформлення вітрини для продажу товарів; відбувається економія фонду оплати праці в частині нарахування заробітної плати продавцям, тощо. Водночас така форма реалізації товарів у роздрібній мережі породжує проблемні питання, які стосуються організації такої торгівлі, її документального оформлення та облікового відображення. Актуальність теми дослідження полягає у з'ясуванні особливостей організації та методики обліку продажу товарів через торговельні автомати.

Відповідно до п. 3 Правил № 369 «Про затвердження Правил роботи дрібно-роздрібною торговельною мережею», торговельні автомати належать до пунктів некапітальної забудови, виступаючи однією з форм позамагазинного продажу товарів у дрібно-роздрібній торговельній мережі [3]. Через торговельні автомати не можна продавати: алкогольні напої та тютюнові вироби; вогнебезпечні товари побутової хімії, піротехнічні іграшки, паливно-мастильні матеріали; вироби, реалізація яких заборонена чинним законодавчими актами; товари, що не мають супровідних документів і документів, які підтверджують їх якість і безпеку та наявність яких передбачена законодавством [3].

Під торговельним автоматом розуміємо реєстратор розрахункових операцій (далі – РРО), який в автоматичному режимі здійснює видачу (надання) за готівкові кошти або із застосуванням платіжних карток, жетонів товарів (послуг), забезпечує відповідний облік їх кількості та вартості і створює контрольну стрічку в електронному вигляді [2]. На торговельний автомат поширюються такі правила:

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

– він підлягає реєстрації в органі ДФС (разом із Книгою обліку розрахункових операцій) та опломбуванню в центрі сервісного обслуговування;

– у випадку, коли торговельний автомат не включений до Державного реєстру РРО, тобто не відповідає нормам, установленим для використання як РРО, його потрібно фіскалізувати шляхом додавання до конструкції автомата фіскального блоку, унесеного до Державного реєстру і дозволеного до використання в торговельному автоматі;

– роздруковувати Z-звіт необхідно у день вилучення готівки (інкасації) з торговельного автомату.

Біля торговельного автомату або на ньому самому має розміщуватися копія свідоцтва про державну реєстрацію, адресу та телефон суб'єкта господарювання, якому належить такий автомат. Суб'єкти господарювання, які застосовують торговельні автомати для продажу товарів, зобов'язанні подавати до фіскального органу по дротових або бездротових каналах зв'язку інформацію про обсяг розрахункових операцій, виконаних у готівковій або безготівковій формі, яка міститься у фіскальній пам'яті цих автоматів.

Досліджуючи питання облікового відображення товарів у роздрібній торгівлі, слід зауважити, що їх облік ведеться на субрахунку 282 «Товари у торгівлі». Вважаємо за доцільне для обліку товарів, які завантажені у торговельні автомати, відкрити субрахунок четвертого порядку, наприклад, 2821 «Товари в торгівлі, завантажені в торговельні автомати». Передача товарів у торговельні автомати буде проводитися з використанням Накладної-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11. Підпис на такій накладній, що засвідчує факт отримання товарів, буде ставити працівник, який завантажує їх у торговельний автомат.

Доходи у бухгалтерському обліку щодо реалізації товарів через торговельні автомати будуть визнаватися у момент вилучення грошей із торговельного автомату. Відповідно податкові зобов'язання з податку на додану вартість (далі – ПДВ) при продажу товарів через торговельні автомати виникатимуть на дату вилучення виручки [1]. На цю дату буде виписуватися електронна податкова накладна (далі – ЕПН) на ім'я неплатника ПДВ із типом причини «02» і умовним ПІН 100000000000. Така ЕПН підлягає реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних у загальному порядку:



**Секція 1. Удосконалення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: досвід, проблеми, перспективи**

– для ЕПН і розрахунків коригувань до них, складених із 1-го по 15-й календарний день (далі – к. д.) календарного місяця, – до останнього дня (включно) календарного місяця, у якому вони були складені [1];

– для ЕПН і розрахунків коригувань до них, складених із 16-го по останній к. д. календарного місяця – до 15-го к. д. (включно) календарного місяця, що настає за місяцем, у якому вони складені [1].

У випадку продажу товарів (робіт, послуг) через торговельні автомати з використанням жетонів, карток або інших замінників національної валюти, датою нарахування податкових зобов'язань вважається дата постачання таких замінників національної валюти [1]. Облікове відображення операцій із реалізації товарів через торговельні автомати представлено в табл. 1.

Таблиця 1

**Облік продажу товарів через торговельні автомати**

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	Завантажено у торговельні автомати визначену кількість одиниць безалкогольних напоїв	Накладна типової форми № М-11	2821 «Товари в торгівлі, завантажені в торговельні автомати»*	282 «Товари у торгівлі»
2.	Вилучено виручку із торговельного автомату	Z-звіт РРО	333 «Грошові кошти у дорозі у національній валюті»	702 «Дохід від реалізації товарів»
3.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Електронна податкова накладна	702 «Дохід від реалізації товарів»	6415 «Розрахунки з ПДВ»
4.	Відображено собівартість реалізованого товару	Бухгалтерська довідка-розрахунок	902 «Собівартість реалізації товарів»	2821 «Товари в торгівлі, завантажені в торговельні автомати»
5.	Здано до банку на поточний рахунок виручку, вилучену з торговельного автомату	Банківська виписка	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	333 «Грошові кошти у дорозі у національній валюті»
6.	Відображено фінансовий результат у сумі	Не оформляється	702 «Дохід від реалізації товарів»	791 «Результати операційної діяльності»
	– доходу від реалізації		791 «Результати операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізації товарів»
	– собівартості реалізації товару			

\*власна розробка

Отже, досліджуючи бухгалтерський облік роздрібної торгівлі через торговельні автомати нами було визначено, що торговельні автомати виступають реєстраторами розрахункових операцій, а тому на них поширюються вимоги Закону України від 06.07.1995 р. № 265/95 «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [2]. Встановлено, що торговельні автомати відносяться до пунктів некапітальної забудови і є однією з форм позамагазинного продажу товарів дрібнороздрібної торговельної мережі. Запропонований аналітичний рахунок 2821 «Товари в торгівлі, завантажені в торговельні автомати» до рахунку 28 «Товари» дозволить покращити методику облікового відображення реалізації товарів через торговельні автомати такого продажу.

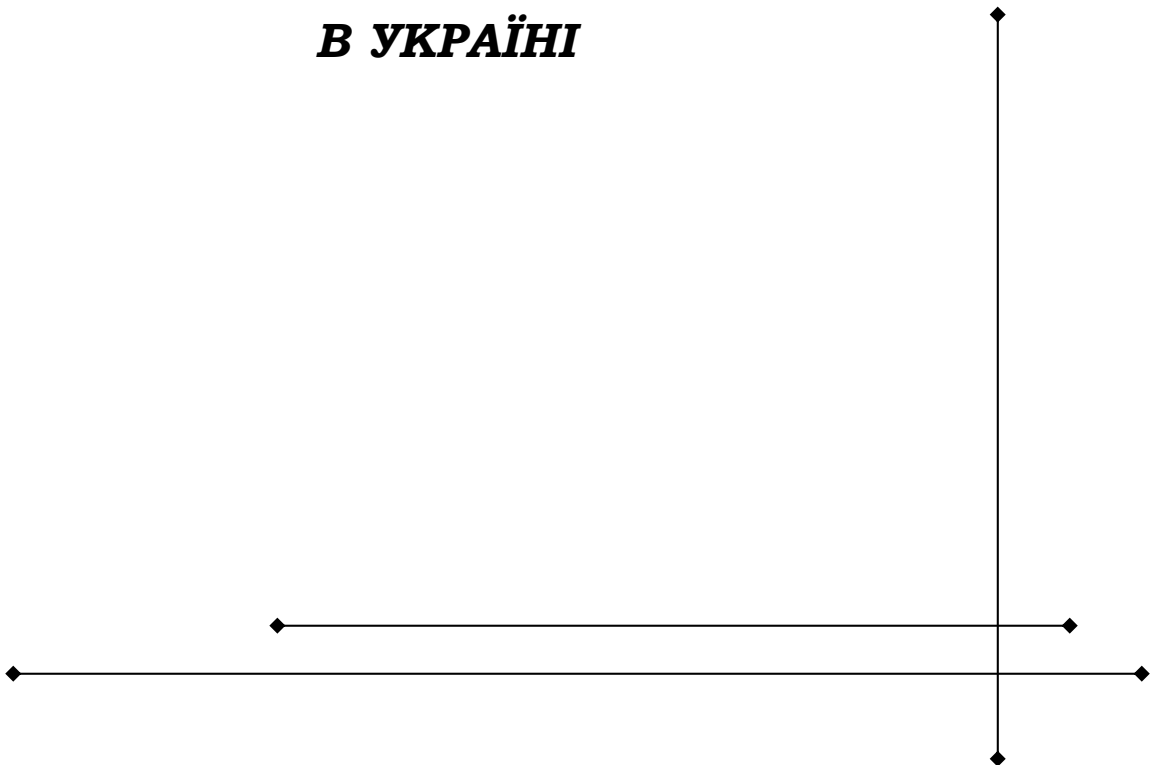
### **Список використаних джерел**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр>
3. Про затвердження Правил роботи дрібнороздрібної торговельної мережі Наказ МЗЕЗторг України від 08.07.1996 р. № 369. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0372-96>



# **СЕКЦІЯ 2**

**СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ  
РОЗВИТКУ СИСТЕМИ  
ОПОДАТКУВАННЯ  
В УКРАЇНІ**



## **МЕХАНІЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА МАЙНО**

**В. В. БАБІЧ,**

*к. е. н., професор, професор кафедри обліку і оподаткування,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» (м. Київ, Україна)*

Відповідно до статті 10 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) податок на майно є складовою місцевих податків.

Податок на майно – одне з важливих джерел наповнення дохідної частини бюджетів місцевих органів самоврядування і тому вдосконалення механізму його справлення має особливе значення в період реформування всієї системи місцевого самоврядування.

Податок на майно не однорідний за своїми об'єктами, базами оподаткування і ставками. Він складається із декількох податків (рис. 1).



**Рис. 1. Склад податку на майно**

Розглянемо кожний з цих податків окремо.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (стаття 266 ПКУ). Одразу зауважимо, що тут розглядається механізм оподаткування як житлової, так і нежитлової нерухомості.

Платниками цього податку є власники об'єкта нерухомості: фізичні та юридичні особи, в тому числі і нерезиденти. Важливо те, що ПКУ чітко регулює порядок визначення платника податку в разі перебування об'єкта нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб: кожний платить за частку, якою володіє.

## **Секція 2. Сучасний стан та перспективи розвитку системи оподаткування в Україні**

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка (пп. 266.21 п. 266.2 ст. 266 ПКУ). Начебто все зрозуміло, але в наступному підпункті наведено понад десять видів об'єктів нерухомості, які не є об'єктом оподаткування. В цьому переліку за більшістю видів об'єктів є їх чітке визначення, але є і такі об'єкти, визначення яких заслуговує на особливу увагу як платників податку, так і контролюючих органів. Наприклад, житлова нерухомість непридатна для проживання, у тому числі у зв'язку з аварійним станом, об'єкти (їх частки), що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування та особам з їх числа, визначеними такими відповідно до закону, дітям-інвалідам, які виховуються самотніми матерями (батьком), але не більше одного такого об'єкта на ділянку. Є такі об'єкти і серед нежитлової нерухомості, а саме: об'єкти, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність в малих архітектурних формах на ринках; будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств. Тут є над чим задуматися: слово «зокрема» не є вичерпним і тому платнику податку самому потрібно визначити призначення об'єкта (виробниче, невиробниче), а що робити платникам інших секторів економіки (будівництва, транспорту та ін.). На нашу думку, слід більш чітко сформулювати абзац «є» і замінити слова «будівлі промисловості» на слова «будівлі суб'єктів господарювання, які використовуються для операційної діяльності». Крім того, слід зробити виключення для об'єктів нежитлової нерухомості, які непридатні для використання, але яких дуже багато на промислових підприємствах і які тимчасово не можуть використовуватися із-за спаду виробництва. Уточнення цього абзацу буде сприяти уникненню конфліктних ситуацій між платниками цього податку і контролюючими органами.

Пунктом 266.3 ст. 266 ПКУ однозначно встановлено, що базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості. При цьому база оподаткування об'єктів нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб обчислюється контролюючими

органами, а тих, що перебувають у власності юридичних осіб, самим власником. На сьогоднішній день є проблеми з обчисленням бази оподаткування за об'єктами, які перебувають у власності фізичних осіб, так як не всі об'єкти нерухомості занесені в базу даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Безумовно, що ця проблема буде вирішена. Але слід принципово змінити базу оподаткування як житлової так і нежитлової нерухомості і перейти від оподаткування загальної площі до оподаткування вартості об'єкта нерухомості. Тільки вартість об'єкта відображає всі кількісні і якісні характеристики об'єкта, що підтверджує і практика оподаткування більшості країн. Безумовно, що оцінка об'єктів нерухомості – це складний процес, який потребує часу і витрат, але його необхідно поступово здійснювати.

На нашу думку, доцільно розпочати із зміни бази оподаткування об'єктів житлової і нежитлової нерухомості, які перебувають у власності юридичних осіб і мають балансову вартість (первісна вартість за мінусом зносу) на початок кожного звітного податкового року.

Для того щоб балансова вартість об'єкта нерухомості відповідала справедливій (ринковій) вартості необхідно в ПКУ ввести норму щодо обов'язкової переоцінки об'єктів нерухомості за умови, що балансова вартість відрізняється від справедливої на початок звітного податкового року не більше певного порогу суттєвості, наприклад, на 10%. Така система обчислення бази оподаткування буде прийнятою як для платників податку так і для контролюючих органів і буде об'єктивною і соціально справедливою.

Щодо транспортного податку, то визначення об'єкта оподаткування з прив'язкою до мінімальної заробітної плати вважаємо необґрунтованим. Мінімальна заробітна плата змінюється і буде змінюватися. Навіть сьогоднішня ситуація показує, що підвищення мінімальної заробітної плати до 3200 грн зразу автоматично виключає з об'єкта оподаткування велику кількість легкових автомобілів. Цю ознаку слід виключити. Для юридичних осіб базою оподаткування повинна бути балансова вартість скорегована до справедливої вартості станом на початок звітного податкового року з урахуванням порогу суттєвості відхилення балансової вартості від справедливої (ринкової).

## **Секція 2. Сучасний стан та перспективи розвитку системи оподаткування в Україні**

Щодо оподаткування земельних ділянок, то ми вважаємо, що доцільно переглянути і в сторону скорочення, пільги щодо сплати за землю, але з урахуванням принципу соціальної справедливості, зокрема за ділянками для індивідуального дачного будівництва, для ведення садівництва. Розглянуті пропозиції щодо вдосконалення механізму оподаткування нерухомості, будуть сприяти вдосконаленню механізму оподаткування в цілому.

### **Список використаних джерел**

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

## **СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ: ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ**

**Л. С. НОВІЧЕНКО,**

*к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна)*

Питання обліку дебіторської заборгованості в умовах кризового розвитку економіки є особливо актуальним, оскільки фінансовий стан суб'єкта господарювання значною мірою залежить від наявності та ефективного управління даним видом заборгованості.

Погоджуємося з Л. Бабій, що “одним із ймовірних шляхів зміцнення фінансового стану підприємств є контроль за фактичним станом його розрахунків, динамікою дебіторської заборгованості, виявлення фактів навмисного спотворення облікових даних суб'єктами господарських зв'язків. Таким чином, важливого значення набувають питання законності розрахунково-обмінних операцій, їх доцільності, документальної обґрунтованості та правильності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності безнадійної дебіторської заборгованості” [1, с. 23].

Згідно з п. 4 П(с)БО 10 “Дебіторська заборгованість”, “безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності” [3].

У пп. 14.1.11. Податкового Кодексу України (далі – ПКУ) передбачені умови визнання безнадійної дебіторської заборгованості [2]:

а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;

б) прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;

в) прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;



## **Секція 2. Сучасний стан та перспективи розвитку системи оподаткування в Україні**

г) заборгованість фізичних осіб, прощена кредитором, за винятком заборгованості осіб, пов'язаних з таким кредитором, та осіб, які перебувають (перебували) з таким кредитором у трудових відносинах;

г) прострочена понад 180 днів заборгованість особи, розмір сукупних вимог кредитора за якою не перевищує мінімально встановленого законодавством розміру безспірних вимог кредитора для порушення провадження у справі про банкрутство, а для фізичних осіб – заборгованість, яка не перевищує 50 відсотків однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб);

д) актив у вигляді корпоративних прав або не боргових цінних паперів, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв'язку з його ліквідацією;

е) сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року;

є) прострочена заборгованість фізичної або юридичної особи, не погашена внаслідок недостатності майна зазначеної особи, за умови, що дії щодо примусового стягнення майна боржника не призвели до повного погашення заборгованості;

ж) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

з) заборгованість суб'єктів господарювання, визнаних банкрутами у встановленому законом порядку або припинених як юридичні особи у зв'язку з їх ліквідацією.

У 2017 р. внесено зміни до пп. 139.2.2 ПКУ, якими передбачено, що тепер платники податку на прибуток зможуть врахувати в податкових витратах суму дебіторської заборгованості, списаної за рахунок резерву сумнівних боргів, яка підпадає під визначення “безнадійної” відповідно до ознак наведених в пп. 14.1.11 ПКУ. Згідно з оновленою редакцією п. 139.2 ПКУ, фінансовий результат:

1) збільшується – на суму формування резерву, а також на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму створеного резерву сумнівних боргів;

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

2) зменшується – на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку раніше був збільшений фінансовий результат, а також на суму списання дебіторської заборгованості (у т. ч. за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає критеріям із пп. 14.1.11 ПКУ.

Порядок списання безнадійної заборгованості для цілей оподаткування податком на прибуток у 2017 році повинно здійснюватися так (табл. 1).

Таблиця 1

**Облікове відображення списання безнадійної дебіторської заборгованості для цілей оподаткування податком на прибуток**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Коригування фінансових результатів	
		Дебет	Кредит	Сума, грн	Збільшення	Зменшення
1	2	3	4	5	6	7
1	Нараховано резерв сумнівних боргів	944	38	48000	48000	–
2017 рік						
2	Списано за рахунок резерву сумнівних боргів безнадійну заборгованість: – заборгованість відповідає критеріям безнадійності відповідно до пп. 14.1.11 ПКУ	38	361	45 000	–	45000
	– заборгованість не відповідає критеріям безнадійності із пп. 14.1.11 ПКУ	38	361	3 000	–	–
3	Списано безнадійну заборгованість понад резерв сумнівних боргів: – заборгованість відповідає критеріям безнадійності відповідно до пп. 14.1.11 ПКУ)	944	371	10000	10000	10000
	– заборгованість не відповідає критеріям безнадійності із пп. 14.1.11 ПКУ	944	371	3000	3000	–

## **Секція 2. Сучасний стан та перспективи розвитку системи оподаткування в Україні**

Таким чином, лише у випадку, коли списана дебіторська заборгованість не відповідає ознакам безнадійної відповідно до пп.14.1.11 на суму її списання фінансові результати не зменшуються, тобто відсутні витрати в податковому обліку. Запропоновані зміни на законодавчому рівні покликані сприяти зближенню бухгалтерського та податкового обліку щодо безнадійної дебіторської заборгованості, спростити процедуру її списання, а також зменшити податкове навантаження на суб'єктів господарювання.

### **Список використаних джерел:**

1. Бабій Л. І. Вдосконалення обліку безнадійної дебіторської заборгованості / Л. І. Бабій // Економіка та держава. – 2012. – № 9. – С. 23–25.

2. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 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 10 “Дебіторська заборгованість” затверджено наказом Міністерства фінансів № 237 від 08.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu10>

## **НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

**М. І. ПУЗАНОВА,**

*аспірант кафедри обліку підприємницької діяльності,  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
ім. Вадима Гетьмана» (м. Київ, Україна)*

Програмні документи Конференції ООН щодо питань довкілля і розвитку 1992 року визначають узгоджену політику щодо забезпечення сталого розвитку, що передбачає економічну діяльність, побудовану на принципах економічної ефективності, екологічної цілісності та соціальної справедливості.

Дедалі більш широким масштабом набуває застосування економічних методів регулювання екологічної діяльності, які в комплексі складають єдину систему контролю і захисту природних ресурсів. У країнах-членах Організації економічного співробітництва та розвитку застосовується близько 150 видів екологічних податків, структура і тарифні ставки яких затверджено національними парламентами цих країн.

Користуючись досвідом зарубіжних країн у сфері оподаткування природоохоронної діяльності, можна зробити висновок, що в більшості промислово розвинутих країнах екологічні податки складають значну суму в загальній системі податків та платежів (у середньому 5–10%). В Україні ця величина сягає 1,50–1,84% до загальної суми доходу державного бюджету. Найбільш ефективним економічним засобом впливу на захист навколишнього середовища і раціональне використання природних ресурсів є запровадження платежів за природокористування та забруднення навколишнього середовища, а також стягнення штрафів за недотримання діючих норм і правил тощо. Як доводять дані Держкомстату України, ситуація із обсягами акцизного податку стає дедалі критичнішою: при суттєвих змінах ставок податків, зростанні обсягів забруднень, суттєвого поповнення бюджету не відбувається.

## **Секція 2. Сучасний стан та перспективи розвитку системи оподаткування в Україні**

Для наглядного зображення ситуації з недосконалістю системи екологічного оподаткування було розглянуто податкову декларацію з екологічного податку ТОВ «ФІТО-ПРОМ ЕВОЛЮШН». Товариство займається роздрібною торгівлею нафтопродуктами і має 25 автозаправних станцій у Києві та Київській області. Як відомо, автозаправні станції є стаціонарними джерелами забруднення атмосферного повітря і було б логічно, якщо б сума екологічного податку за квартал, яку повинно сплатити підприємство, що забруднює атмосферне повітря аж з 25-ти стаціонарних джерел, була високою. Але сума податку, сплачена ТОВ «ФІТО-ПРОМ ЕВОЛЮШН» за четвертий квартал 2016 року, не перевищує 500,00 грн. Така ситуація склалась через те, що ставка податку на вуглеводні, якими автозаправні станції забруднюють повітря, становить всього 111,26 грн за 1 тону забруднюючої речовини, згідно з Податковим кодексом України. Тобто, згідно законодавства України, підприємство, яке займається реалізацією паливно-мастильних матеріалів і отримує високі прибутки від своєї діяльності може викинути в повітря 10 тон вуглеводню в процесі цієї діяльності і заплатити за це всього 1112,60 грн. Дана сума є навіть нижчою, ніж мінімальна заробітна плата, встановлена в країні на даний момент. Отже, очевидними є недоліки екологічного податкового законодавства України.

Для вдосконалення системи екологічного оподаткування України необхідно провести певні реформи. Потрібно встановити ліміти на викиди забруднюючих речовин в навколишнє середовище та розміщення відходів для підприємств, що забруднюють довкілля (обсяги граничнодопустимих викидів, скидів тощо). У випадку понаднормового забруднення природного середовища підприємства мають бути зобов'язані сплатити штраф з урахуванням коефіцієнту кратності для обрахунку штраф. Сума штрафних санкцій повинна визначатись шляхом множення коефіцієнту кратності на суму податкових зобов'язань підприємства з екологічного податку. Коефіцієнт кратності визначатиметься в залежності від обсягу понаднормового забруднення у відсотках від ліміту.

Пільгове оподаткування може застосовуватись для тих підприємств, які мають позитивну динаміку в мінімізації забруднень.

Так, якщо підприємство має в динаміці зменшення забруднення і в обсягах менших ніж встановлено лімітами для подальшого стимулювання пропонується у формули розрахунків екологічних податків ввести коефіцієнти мінімізації.

Також доцільно створити Національний екологічний фонд, який би діяв на правах юридичної особи, акумулюючи кошти від природокористування і забруднення довкілля і справляючи їх на природоохоронні заходи. А поки екологічний податок в Україні має яскраво виражений фіскальний характер і спрямований, головним чином, на поповнення бюджетних коштів, по суті, за рахунок експлуатації та забруднення довкілля.

Оскільки для підвищення екологічності виробництва в цілому необхідні додаткові фінансові ресурси, вважаємо, що на період реконструкції / зеленої модернізації підприємства за умови затвердження (погодження з) органами виконавчої влади в галузі охорони природного середовища і раціонального природокористування відповідних Програм, підприємства-забруднювачі можуть звільнитися від сплати екологічних податків на термін, необхідний для досягнення фактичних обсягів забруднення в межах установлених лімітів

Отже, стратегія оподаткування повинна базуватися на довгостроковій програмі екологізації податкової системи, яка має будуватись шляхом внесення запропонованих вище змін в систему екологічного оподаткування України.

### **Список використаних джерел**

1. Про Основні засади (стратегію) національної екологічної політики на період до 2020 року: Закон України від 21.12.2010 № 2818-VI // Урядовий кур'єр. – 2011. – № 24. – С. 9–13.

2. Данилишин Б. М. Про Концепцію переходу України до сталого розвитку / Б. М. Данилишин // Екологічний вісник. – 2009. – № 6. – С. 6–7.

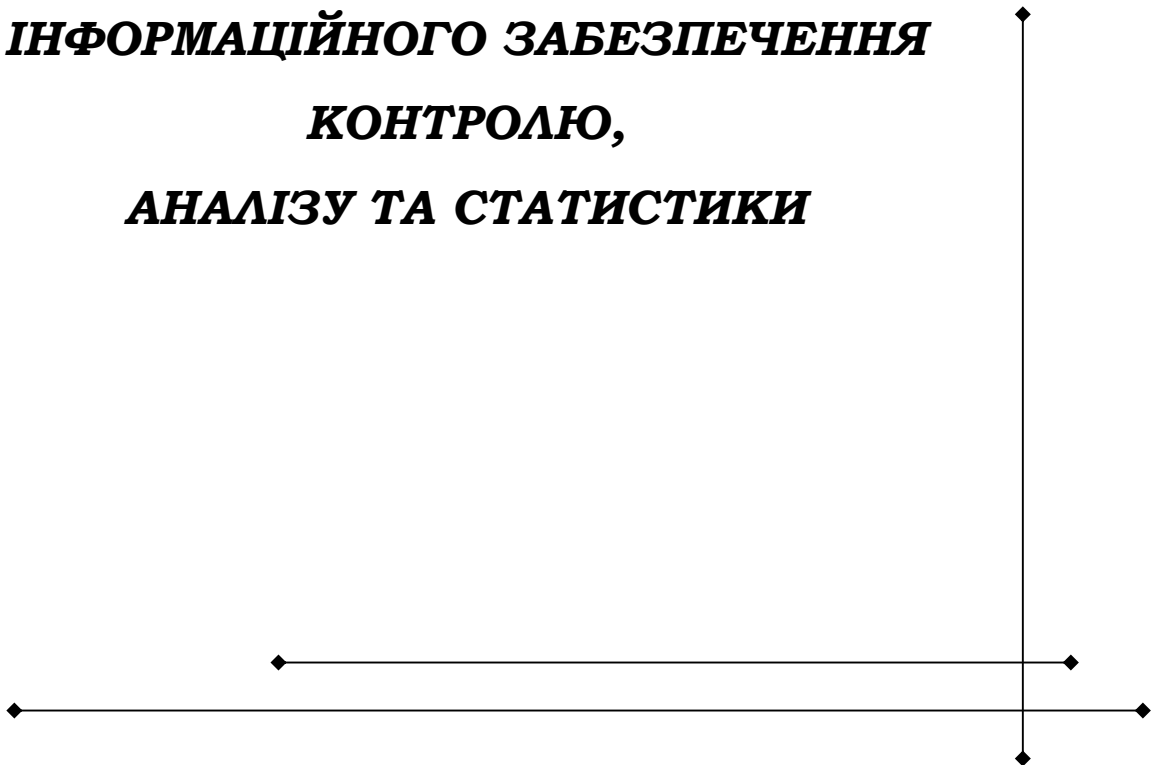
3. Лень В. Екологічні збитки, витрати та втрати: поняття, зміст / В. Лень, О. Колівешко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 11–18.

4. Про екологічний аудит: Закон України від 24.06.2004 р. № 1862-I [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://poslugy.gov.ua/RegulatoryDocuments/Details?id=2e6badba-74ad-4951-aabc-0c5050f29c47>



# **СЕКЦІЯ 3**

**ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ – ДЖЕРЕЛО  
ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
КОНТРОЛЮ,  
АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ**



**ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ  
«ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ»**

**К. В. БЕЗВЕРХИЙ,**

*к. е. н., докторант кафедри обліку і оподаткування,*

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима  
Гетьмана» (м. Київ, Україна)*

Збільшуючи соціальну відповідальність перед суспільством, підприємства розкривають бізнес-інформацію для всіх зацікавлених користувачів у своїй звітності. Це потребує розроблення такої системи обліку, яка б видавала інформацію, необхідну для формування інтегрованої звітності підприємства у складі як фінансових, так і нефінансових показників. Якість розробленої системи залежить від розуміння ключових термінів, що актуалізує дослідження економічної сутності поняття «інтегрована звітність» у контексті підприємства.

Узагальнення підходів щодо визначення поняття «інтегрована звітність» у працях вчених-економістів наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**Узагальнення підходів до визначення поняття «інтегрована звітність»**

№ з/п	Автори	Підходи до визначення поняття «інтегрована звітність»	Кількість джерел	Частка джерел, %
1	2	3	4	5
1	С. Адамс, Т. Бочуля, О. Вақун, С. Легенчук, М. Максимчук, Р. Сімнетт	Нова парадигма (концепція) звітності	5	7,69
2	Н. Балашова, А. Бауліна, К. Белоусов, М. Вахрушина, Л. Герасімова, В. Гетьман, А. Гордієнко, Т. Горохова, Т. Єфименко, М. Заяць, О. Коваленко, С. Король, Г. Ляхович, Н. Маліновська, В. Меліхов, Є. Нехода, А. Николишин, О. Нікіфорова, О. Осадча, В. Плотніков, О. Плотнікова, В. Рядська, Т. Серебрякова, О. Соловйова	Інформація, що сприяє створенню вартості (капіталу) в періоді	20	30,77

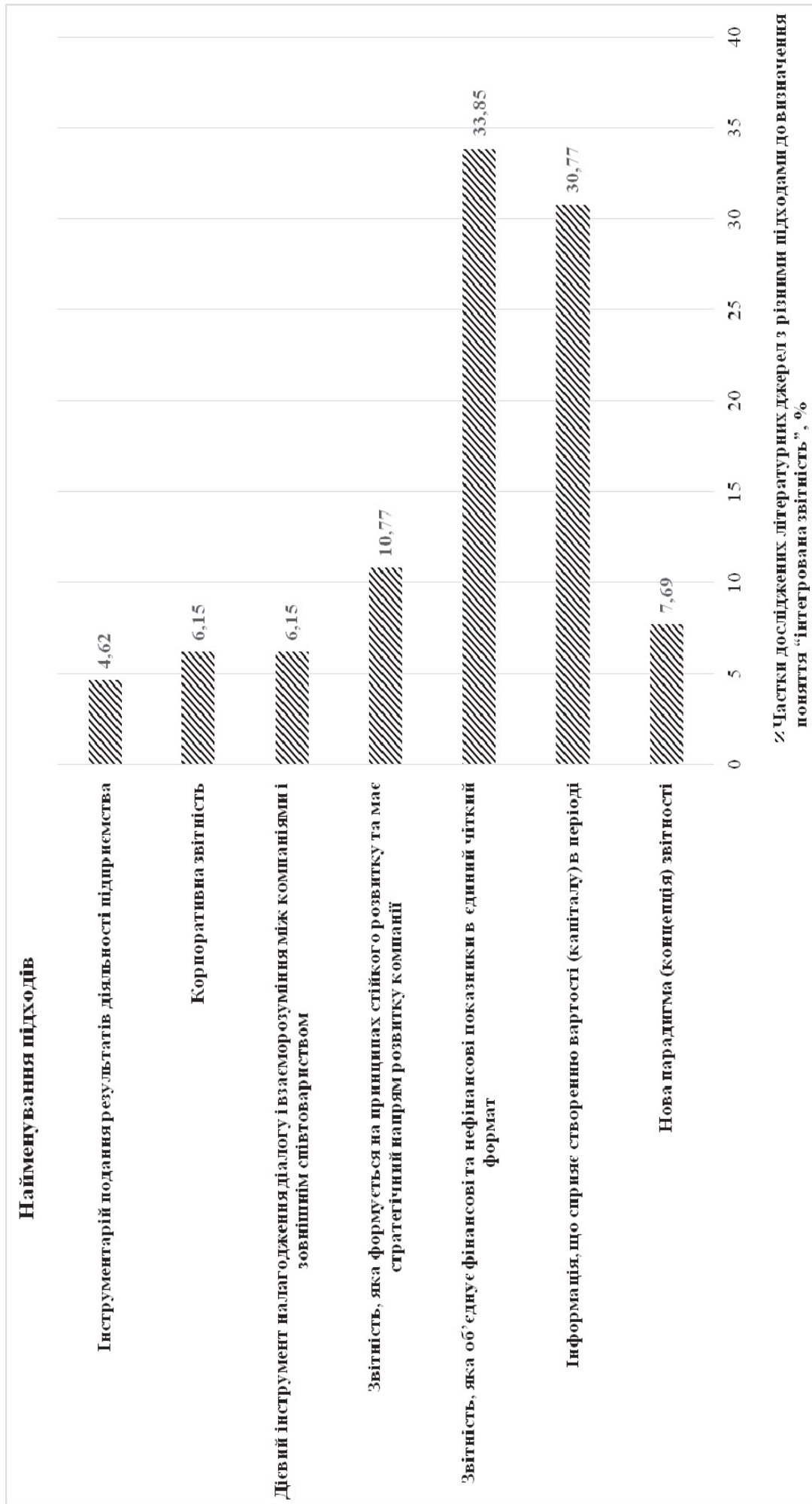


1	2	3	4	5
3	Р. Булига, О. Волкова, Д. Волошин, О. Господарчук, О. Гриценко, І. Дземішкевич, В. Досіков, І. Калабіхіна, І. Колос, М. Корягін, В. Костюченко, О. Кундря-Висоцька, П. Куцик, О. Лаговська, Н. Лаханова, В. Максимова, Т. Маркелова, М. Проданчук, Н. Ракевич, Ф. Сафонова, О. Сивак, Т. Сльозко, С. Тимофеева, А. Харін, Т. Хачатурова, Т. Хомуляк, І. Шевченко	Звітність, яка включає в себе фінансові та нефінансові показники, що об'єднана в єдиний чіткий формат	22	33,85
4	Т. Давидюк, Ю. Домашенко, Т. Лессідренська, І. Макаренко, У. Роцектаєва, Л. Чхутіашвілі, Н. Шамонін	Звітність яка формується на принципах стійкого розвитку та має стратегічний напрям розвитку компанії	7	10,77
5	Н. Єршова, І. Жиглей, Г. Опачинська, Є. Петрова	Дієвий інструмент налагодження діалогу і взаєморозуміння між компаніями і зовнішнім співтовариством	4	6,15
6	Р. Костирко, Р. Кузіна, С. Лайко, Ю. Новожилова	Корпоративна звітність	4	6,15
7	О. Морозова, М. Рибянцева, Н. Струк, В. Храмова	Інструментарій в поданні результатів діяльності підприємства	3	4,62
	Усього:		65	100

Частка вчених-економістів, що пропонують підходи до визначення поняття «інтегрована звітність», наведена на рис. 1.

Відповідно до узагальнених даних, що наведені в табл. 1, найбільший відсоток вчених-економістів – 33,85% – дотримуються думки, що інтегрована звітність – це звітність, яка включає в себе фінансові та нефінансові показники, що об'єднана в єдиний чіткий формат. Це Р. Булига, О. Волкова, Д. Волошин, О. Господарчук, О. Гриценко, І. Дземішкевич, В. Досіков, І. Калабіхіна, І. Колос, М. Корягін, В. Костюченко, О. Кундря-Висоцька, П. Куцик, О. Лаговська, Н. Лаханова, В. Максимова, Т. Маркелова, М. Проданчук, Н. Ракевич, Ф. Сафонова, О. Сивак, Т. Сльозко, С. Тимофеева, А. Харін, Т. Хачатурова, Т. Хомуляк та І. Шевченко.

**Секція 3. Звітність підприємств – джерело інформаційного забезпечення контролю, аналізу та статистики**



**Рис. 1. Частка вчених-економістів, що пропонують підходи до визначення поняття «інтегрована звітність», %**

### **Секція 3 Звітність підприємств – джерело інформаційного забезпечення контролю, аналізу та статистики**

Крім того, необхідно зауважити, що фінансові показники беруться як з фінансової звітності, так і з бухгалтерського обліку (відповідні розрахунки), а нефінансові показники на запит бухгалтерської служби готують інші структурні підрозділи підприємства.

За визначенням Н. Балашової, А. Бауліна, К. Белоусова, М. Вахрушиної, Л. Герасімова, В. Гетьмана, А. Гордієнко, Т. Горохової, Т. Єфименко, М. Зайця, О. Коваленко, С. Король, Г. Ляхович, Н. Маліновської, В. Меліхова, Є. Неходи, А. Николишин, О. Нікіфорової, О. Осадчої, В. Плотнікова, О. Плотнікової, В. Рядської, Т. Серебрякової та О. Соловйова (30,77% дослідників), інтегрована звітність – це інформація, що сприяє створенню вартості (капіталу) в періоді. Значення цього підходу полягає в тому, що тут вперше для потреб управління виведено на найвищий рівень роль інтегрованої звітності як інформація, яка створює капітал протягом діяльності підприємства.

Не можна не погодитись з підходом до визначення сутності інтегрованої звітності вітчизняних вчених-економістів Т. Давидюк, Ю. Домашенко, Т. Лессідренської, І. Макаренко, У. Роцектаєва, Л. Чхутіашвілі та Н. Шамоніна (10,77% вчених-економістів), які розглядають інтегровану звітність, яка формується на принципах стійкого розвитку та має стратегічний напрям розвитку компанії. Принципи стійкого розвитку покликані дотримуватися балансу між процесами економічного зростання суб'єкта господарювання, захисту навколишнього середовища та соціальної відповідальності бізнесу перед суспільством. А інтегрована звітність, яка формується на принципах стійкого розвитку, повинна відображати всі вищевказані процеси у майбутньому, тобто враховувати фактор розвитку суб'єкта господарювання на перспективу.

Зарубіжні вчені-економісти С. Адамс та Р. Сімнетт першими у 2011 р. розглянули інтегровану звітність як нову парадигму (концепцію) звітності, яка є цілісною, стратегічною, адаптивною, суттєвою і актуальною до різних часових вимірів [1, с. 292]. У подальшому цих поглядів дотримувалися й українські дослідники, зокрема такі, як Т. Бочуля (2015 р.), О. Вакун (2014 р.), С. Легенчук (2015 р.) та М. Максимчук (2016 р.) (загалом 7,69% досліджуваних літературних

джерел). Тобто можна вважати, що 2011 р. є відправною точкою, коли стару парадигму (фінансової та нефінансової звітності) змінила нова парадигма інтегрованої звітності підприємства.

Малочисельною є група вчених-економістів – Н. Єршова, І. Жиглей, Г. Опачинська та Є. Петрова (6,15%), – які визначають інтегровану звітність як дієвий інструмент налагодження діалогу і взаєморозуміння між компаніями і зовнішнім співтовариством. Як зазначає Г. Опачинська, інтегрований звіт є не тільки інформативним інструментом для зовнішніх, внутрішніх користувачів і всіх зацікавлених сторін, але також покликаний бути інструментом у прийнятті рішень різного рівня [2, с. 66]. Тобто наголошується, що інтегрований звіт є також інструментом прийняття управлінських рішень.

Аналізуючі підходи до визначення сутності інтегрованої звітності в довідковій літературі (див. табл. 1), слід зазначити, що такі автори як Р. Костирко, Р. Кузіна, С. Лайко та Ю. Новожилова (6,15%), розглядають інтегровану звітність як корпоративну. Не варто погоджуватись з цим підходом, адже з нього випливає, що корпоративну звітність складають лише корпоративні підприємства. Поділ підприємств на унітарні та корпоративні зумовлено способом утворення (заснування) конкретного підприємства. Унітарні підприємства утворюються одним засновником, а корпоративні — двома або більше засновниками (п. 63.3 – 63.5 ст. 63 Господарського кодексу України [3]). Тобто це єдиний критерій, за яким підприємства поділяють на унітарні й корпоративні. Відповідно, до корпоративних підприємств належать кооперативні підприємства, господарські товариства, а також інші підприємства, у тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб. Отже, інтегрована звітність не може бути складена тільки корпоративними підприємствами, але й може складатися унітарними підприємствами.

О. Морозова, М. Рибянцева, Н. Струк та В. Храмова (4,62% вчених-економістів) досліджують інтегровану звітність як інструментарій в поданні результатів діяльності підприємства. Окрему увагу в цьому контексті заслуговує визначення, запропоноване М. Рибянцевою та В. Храмовою [4]: інтегрована звітність – це інструмент фінансового

### **Секція 3 Звітність підприємств – джерело інформаційного забезпечення контролю, аналізу та статистики**

обліку, що представляє собою укомплектований масив інформаційних даних про організацію, що включає в себе комплекс показників, що характеризують економічний, соціальний і екологічний аспекти сфери діяльності господарюючого суб'єкта, а також про систему корпоративного управління, що дозволяє зацікавленим користувачам побачити процес створення вартості господарюючого суб'єкта та сформулювати думку про його економічну цінність. В ньому наголошується про важливість комплексу показників – економічний, соціальний і екологічний аспекти сфери діяльності господарюючого суб'єкта що є досить суттєвим доповненням.

Отже, розглянувши підходи до визначення сутності інтегрованої звітності можна дійти висновку, що це така звітність, яка включає сукупність фінансових показників, які входять до складу фінансової звітності, так і розрахункові фінансові показники, які не входять до такої звітності, а також нефінансові показники, які надаються на запит бухгалтерської служби іншими структурними підрозділами підприємства.

#### **Список використаних джерел**

1. Adams S. Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector / Sarah Adams, Roger Simnett // Australian Accounting Review. – 2011. – Volume 21. – Issue 3. – P. 292 – 301.

2. Опачинська Г.П. Розвиток інтегрованої звітності / Г. П. Опачинська // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту в ХХІ-му столітті: тези виступів Міжнар. наук.-практ. конф. – 6-7 листопада 2015 р., м. Житомир.– Житомир, 2015. – С. 65 – 66.

3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1447496000227706>.

4. Рыбенцева М.С. Интегрированная отчетность как основа повышения существенности учетной информации [Электронный ресурс] / М. С. Рыбенцева, В. Е. Храмова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2016. – № 120 (06). – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2016/06/pdf/101.pdf>.

**РОЛЬ МІЖНАРОДНИХ РОЗРАХУНКІВ ПРИ СКЛАДАННІ  
ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ІЗ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЮ  
ДІЯЛЬНІСТЮ**

**Д. А. ВОРОБЕЙ,**

*Вінницький фінансово-економічний університет (м. Вінниця, Україна)*

Податкова, фінансова, статистична звітність... Всі види звітності направлені на задоволення потреб користувачів. Саме тому, в ній розкривається інформація та показники за допомогою яких можна встановити чи ефективно працює підприємство та визначити шляхи для покращення його функціонування (інформація для управлінського персоналу), розмір прибутку (для власників, що зацікавлені у виплаті дивідендів з прибутку та працівників, що зацікавлені у виплаті заробітної плати), розмір податку на додану вартість та податку на прибуток (для податкових органів) тощо. Проте, оскільки підприємства України переходять на складання звітності за міжнародними стандартами, а як відомо, даного типу звітність має більшу направленість на інвесторів і саме тому, в ній відображаються показники у більш згорнутому вигляді на відміну від звітності, що складена за національними стандартами.

Питанням розробки та удосконалення звітності присвятили свої праці такі науковці, як О. Брадул, Ф. Бутинець, М. Лучко, А. Поплавська, А. Рабошук Ж. Труфіна, Д. Чирка, Л. Чижевська, Л. Шатковська тощо.

У системі бухгалтерського обліку України вже були запропоновані методи та алгоритми перерахунку статей звітності у валюту представлення, оскільки в наш час це питання є досить актуальним, внаслідок переходу українських підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності.

**Секція 3 Звітність підприємств – джерело інформаційного забезпечення контролю, аналізу та статистики**



**Рис. 1. Відображення курсових різниць при перерахунку фінансової звітності [2]**

Виявлене ствердження, що користувачу фінансової інформації для прийняття різного роду рішень, необхідна не просто інформація, генерована в системі бухгалтерського обліку, а потрібна інформація, що відповідає певним якісним характеристикам: достовірна, своєчасна, релевантна, є цілком доречним. Адже не можливо не погодитись, що саме показники звітності сприяють посиленню позиції суб'єкта на ринку, покращенню його зв'язків з оточуючим середовищем (а це в свою чергу, сприяє підвищенню соціального рейтингу та іміджу компанії, її репутації), значно підвищує рівень довіри з боку реальних та потенційних інвесторів, допомагає в підвищенні вартості компанії на міжнародному ринку.

Проте вважаємо, що не тільки фінансова звітність повинна відповідати таким вимогам, але й будь-яка інша (статистична, податкова, внутрішня тощо). Що стосується статистичної звітності, то, зрозуміло, вона являє собою форму статистичного спостереження державою, під час якої підприємствами до уповноважених органів державної влади надходить необхідна для статистичної обробки інформація у вигляді встановлених статистичних форм звітності [1]. У 2013 була затверджена форма державного статистичного спостереження зі статистики зовнішньої торгівлі послугами № 9-ЗЕЗ (квартальна) “Звіт про експорт (імпорт) послуг” та № 5-

ЗЕЗ (місячна) “Звіт про експорт (імпорт) товарів, що не проходять митного декларування”, також було введено в дію форму №14-ЗЕЗ (квартальна) “Звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів та членів екіпажу” проте дана форма стосується перевезення пасажирів, а у зв’язку з тим, що була обрана галузь дослідження виробництво кондитерських виробів, а не транспорт, то цей звіт не досліджуємо.

Що стосується управлінської звітності, то на нашу думку, доцільно буде створити такі внутрішні документи як Журнал з обліку товарів, що виготовляються для продажу за кордон (експорту) у розрізі покупців та замовників з урахуванням розміру замовлень, Журнал з обліку сировини, що імпортується у розрізі постачальників та розміру замовлень. У Журналі з обліку товарів, що виготовляються для продажу за кордон (експорту) у розрізі покупців та замовників з урахуванням розміру замовлень пропонуємо відображати дату, розмір замовлення, собівартість замовленої продукції, підприємство-замовник, вид продукції, найменування продукції, рахунок, на якому обліковується продукція, первинний документ, інформацію про претензії, кількість експортованої продукції, ціну та вартість експортованої продукції, кількість повернутої продукції, її ціну та вартість, витрати підприємства внаслідок повернутої продукції та задоволення претензії. У Журналі з обліку сировини, що імпортується у розрізі постачальників та розміру замовлень, пропонуємо відображати дані щодо імпортованої сировини у розрізі постачальників з урахуванням розміру замовлення, його собівартості, виду сировини, якості сировини, рахунків, первинних документів, інформації про претензії, кількість, ціну та вартість імпортованої сировини, кількість, ціну та вартість повернутої сировини, задоволення претензії. За першим звітом буде видно, хто з наших покупців є надійним, хто найбільше замовляє продукції, яку продукцію замовляють в більшому обсязі, а яку в меншому (яка має більший попит на зовнішньому ринку), чи часто нам виставляють претензії та повертають продукцію. За другим звітом можна побачити чи є наші контрагенти (продавці) надійними, чи завжди вони задовольняють претензії підприємства щодо товарів, хто з контрагентів поставляє нам



### **Секція 3 Звітність підприємств – джерело інформаційного забезпечення контролю, аналізу та статистики**

сировину найкращої якості і чи часто вона нас не задовольняє, первинні документи. Завдяки тому, що в кожному з Журналів проставляється дата, можемо визначити періодичність замовлення продукції у підприємства і імпорт сировини у продавців, а отже зможемо планувати наступне виробництво та наступні замовлення.

Отже, дослідження стверджує про необхідність обґрунтування відображення інформації про операції, пов'язані із зовнішньоекономічною діяльністю у внутрішній та зовнішній звітності підприємств для здійснення економічного аналізу та контролю і досягнення ефективного управління ним. Практично це необхідно втілити, шляхом розкриття через розробку форм внутрішньої звітності, показники якої характеризують експорт виготовленої продукції в розрізі замовлень за кордон та імпорт сировини із-за кордону у розрізі покупців та постачальників, відповідно.

#### **Список використаних джерел**

1. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу: навч. посібник / Г.І. Купалова. – К.: Знання, 2008. – 639 с.
2. Рабошук А.В., Чирка Д.М. Методичне забезпечення представлення фінансової звітності в іноземній валюті / А.В. Рабошук, Д.М. Чирка // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – С. 298-310 .

**УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ СТРАХОВИКА:  
ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ ПІДХІД**

**І. І. МЕЛЬНИЧУК,**

*к. е. н., доцент кафедри фінансів, обліку та аудиту,*

*Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут*

*(м. Харків, Україна)*

Ведення бізнесу в сучасних умовах вимагає наявності якісного інформаційного забезпечення менеджменту суб'єкта господарювання, яке формується на різних рівнях управління страховою діяльністю в цілому та окремою компанією зокрема. Однією зі складових такого забезпечення виступає управлінська звітність, що є предметом уваги вітчизняних науковців [1-4] і вивчається ними з позиції трактування, складу, структури, змістовного наповнення тощо. Проте, незважаючи на те, що доцільність її формування за останні роки є науково доведеною, поза увагою вчених залишаються галузеві особливості управлінської звітності, зокрема – у страховому секторі. Враховуючи зазначене, вважаємо за необхідне провести дослідження організаційних засад формування управлінської звітності страховиків.

Розглядаючи звітність страхових компаній, та, зважаючи на специфічність самої страхової діяльності, варто зазначити, що формування різних фінансових звітних форм, передбачених законодавством для даних суб'єктів господарювання, є досить трудомістким процесом. Необхідність перегляду методики формування фінансової та спеціалізованої страхової звітності була доведена нами у попередніх дослідженнях. Ураховуючи результати цих досліджень та напрацювання Король С.Я. [1] можна сказати, що управлінська звітність є найбільш повною звітністю, оскільки охоплює увесь масив даних, що стосується фінансової, статистичної, податкової складової діяльності компанії, містить специфічні показники, що дозволяють виокремити діяльність страховиків в окремий сектор фінансового ринку. На відміну від інших форм звітності, управлінська звітність є досить гнучкою, що

### **Секція 3 Звітність підприємств – джерело інформаційного забезпечення контролю, аналізу та статистики**

дозволяє підкреслити її перевагу над іншими формами звітності – цільова направленість на потреби внутрішніх користувачів, які змінюються під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів.

Зважаючи на те, що вітчизняний страховий ринок продовжує демонструвати тенденцію спаду, роль управлінської звітності навпаки – зростає. Тому постає завдання удосконалення організаційних підходів формування такої звітності.

Вирішення даного завдання вбачаємо у розробці внутрішнього положення, яке б регламентувало процес збору, реєстрації та розповсюдження усієї інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, опис системи та основних форм управлінської звітності. Розробка указанного положення передбачає досягнення двоякої мети: з однієї сторони – це створення прозорої, повної та достовірної системи управлінської звітності для прийняття управлінських рішень керівниками та працівниками компанії, з іншої – побудова чіткої лінії причинно-наслідкових дій усіх працівників, що в кінцевому підсумку стануть результатом сформованої звітності.

Наявність такого положення у страховій компанії стане ще одним засобом контролю за процесом управління компанії та дозволить, у випадку необхідності, перевірити достовірність показників управлінської звітності й дотримання затверджених цілей і програм.

Окрім мети, розробка положення в частині формування управлінської звітності дозволяє вирішити ряд завдань:

- систематизувати інформацію про діяльність усіх структурних підрозділів та страхової компанії в цілому;
- зіставити планові та фактичні показники діяльності компанії;
- підготувати точну та своєчасну інформацію для прийняття управлінських рішень керівниками та працівниками компанії.

Ураховуючи багатоваріантність способів та форм представлення даних в якості управлінської звітності, пропонуємо наступну структуру Положення про управлінську звітність страхової компанії:

1. Загальні положення, де міститиметься інформація щодо основних термінів, що використовуватимуться в Положенні, мети та завдань Положення.

2. Принципи формування управлінської звітності.
3. Склад управлінської звітності та структура кожної форми.
4. Порядок розкриття інформації у звітності.
5. Відповідальність за складання звітності.

Виділяючи такий формат Положення, варто зазначити, що складові управлінської звітності будуть змінюватися залежно від того, що ляже в основу другого розділу запропонованого Положення. Зокрема, нами рекомендовано серед основних виділити такі принципи формування управлінської звітності:

- централізації – вся управлінська звітність формується виключно відділом звітності фінансово-економічного управління, що дозволяє забезпечити зіставність інформації, уникнути розбіжностей в однорідній інформації, запобігти дублюванню функцій в підрозділах компанії та ефективно використовувати робочий час співробітників;
- репрезентативності – Рішенням Правління компанії затверджується перелік форм управлінської звітності, які періодично публікуються в системі корпоративного документообігу;
- доцільності – вся управлінська звітність формується відповідно до інформаційних потреб керівників та працівників компанії;
- достовірності – управлінська звітність формується виключно на підставі існуючих в компанії джерел інформації;
- контролю – управлінська звітність відображає не лише тенденції розвитку різноманітних сфер діяльності компанії, а й якість роботи працівників, що відповідають за правильність та своєчасність внесення первинної інформації до відповідних джерел;
- автоматизації – трудовитрати на отримання інформації не повинні перевищувати корисного ефекту, який дасть отримання даної інформації;
- конфіденційності – працівники страхової компанії несуть відповідальність за розголошення конфіденційної інформації, крім випадків, коли вони уповноважені це робити.

Отже, врегулювання організаційних засад формування управлінської звітності дозволить вивести її на новий рівень розвитку, а реалізація поставлених завдань позитивно позначиться на результатах діяльності

**Секція 3 Звітність підприємств – джерело інформаційного  
забезпечення контролю, аналізу та статистики**

страховика, оскільки систематизована у такій формі інформація максимально враховує усі аспекти діяльності суб'єкта.

Перспектива подальших досліджень вбачається у розробці форм управлінської звітності страховика та методичних рекомендацій щодо її заповнення.

**Список використаних джерел**

1. Король С. Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування / С. Я. Король // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 325–331.

2. Кузь В. І. Управлінська бухгалтерська звітність підприємства: принципи та підходи до формування / В. І. Кузь, В. С. Кравчук // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2015. – Вип. 2. – С. 188–197.

3. Куцик П. О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства / П. О. Куцик // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. – С. 248–254.

4. Шевчук К. В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування / К. В. Шевчук // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2016. – Вип. 6(3). – С. 137–140.

## **БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ ЯК ВІДДЗЕРКАЛЕННЯ ФІЗИКО-ЕКОНОМІЧНОЇ РІВНОВАГИ КАПІТАЛІВ**

**В. О. ШЕВЧУК,**

*д. е. н., професор,*

*проректор з науково-педагогічної та наукової роботи,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Доробок українських вчених, зокрема відомого науковця і громадського діяча XIX ст. С. Подолинського, видатного натураліста і мислителя XX ст., академіка В. Вернадського, сучасного інтелектуала, письменника і правозахисника, Героя України М. Руденка, містить низку положень, вельми актуальних для забезпечення економічної рівноваги в суспільно-господарській сфері. До найпосутніших із них належать положення, що стосуються дії та застосування закону збереження й перетворення енергії. Наші інтелектуали володіли глибоким осягненням значущості цього фундаментального закону природи для економічного розвитку суспільств.

Як прояв цього всезагального закону у сфері господарювання М. Руденко розглядав рівновагу абсолютного й відносного багатств. Фізико-економічному розв'язанню цієї проблеми присвячене одне з його економіко-філософських есе [1]. Дослідник чітко розмежовував багатство абсолютне і відносне. Він вказував на необхідність суворого дотримання їх рівноваги. М. Руденко доводив, що розкрити сутність цієї рівноваги можна тільки на засадах закону збереження й перетворення енергії.

Джерелом походження абсолютного багатства є енергія живого. Відносне ж багатство утворюється внаслідок зміни форми неживого. Ця зміна стає можливою завдяки споживанню енергії живої речовини у процесі виготовлення неістивних благ, що підтверджує дію закону збереження і перетворення енергії. Дослідження М. Руденка є новітнім продовженням засад, які вперше імплементував у світову науку

**Секція 3 Звітність підприємств – джерело інформаційного  
забезпечення контролю, аналізу та статистики**

С. Подолинський, коли застосував ідею енергетичної відмінності живого і мертвого до вивчення економічних явищ. Дослідження нашого сучасника також є логічним продовженням доробку академіка В. Вернадського, котрий наголошував на цій відмінності, вказуючи на нездоланну грань між живим і косним.

У праці “Рівновага багатства абсолютного й багатства відносного” М. Руденко навів формулу, яку подав як рівняння капіталу [1, с.372]:

$$K = E - F, \quad (1)$$

де К – капітал, Е – енергія прогресу, F – ентропія.

Слід наголосити, що “енергія прогресу” – фундаментальне економічне поняття, уперше запроваджене у науковий обіг М.Д.Руденком [2, с. 66]. Мислитель показав, що енергія прогресу – це фізичний аналог абсолютної додаткової вартості [2, с. 295, 297]. Останню він визначив, як “щорічний додаток сонячної енергії, що має місце виключно у хліборобстві” [2, с. 16].

Відповідно, К слід трактувати як отримуваний завдяки Е щорічний додаток абсолютного капіталу, а F – як щорічне поглинання частини Е на потреби промисловості і держави. З одного боку, F являє собою розсіювання енергії у світовому просторі. З другого боку, якщо F не змарнована, а перетворена у відносний капітал, вона спроможна стати матеріально-технічною основою забезпечення економічного розвитку.

М. Руденко розглядав багатство як синонім капіталу. То ж досліджувану ним рівновагу абсолютного й відносного багатств можна трактувати як рівновагу абсолютного й відносного капіталів.

Наведена формула надає можливість описувати економічну рівновагу за критерієм абсолютного капіталу. Опис економічної рівноваги за критерієм відносного капіталу можливий за припущення, що ентропія являє собою не лише розсіювання чи марнування енергії, коштом якої створена, а передбачає можливість потенційного трансформування у відносний капітал.

Отже, формула віддзеркалює, по-перше, рівність між, з одного боку, абсолютним капіталом, а з другого – енергією прогресу, коштом якої він створений, та спричиненою цим творенням ентропією. Поряд із

цим варіанти даної формули дозволяють вести мову, по-друге, про рівність між, з одного боку, отриманням енергії прогресу, а з другого – творенням абсолютного капіталу й задоволенням ентропійних потреб суспільств, а по-третє – про рівність між, з одного боку, ентропією, а з другого – отриманням енергії прогресу, завдяки якій компенсується ентропія, і творенням абсолютного капіталу. Розгляд кожного із варіантів рівностей з погляду екстремуму (точок мінімуму і максимуму) функції у контексті можливостей нарощування абсолютного капіталу дає змогу збагнути, що перша рівність описує умови його максимізації, друга – умови максимізації енергії прогресу, а третя - умови мінімізації ентропії.

Що стосується узагальненого опису економічної рівноваги, то цей опис із певною умовністю дозволяє зробити рівняння:

$$E - K = F. \quad (2).$$

Ліва частина рівняння описує  $E$  як загальну величину щорічного додатку абсолютної додаткової вартості і  $K$  як частку цього додатку, призначену для подальшого нарощування  $E$  і забезпечення економічного розвитку. Права частина рівняння описує  $F$  як щорічне споживання тієї частки  $E$ , яка, будучи спрямованою на задоволення потреб промисловості і держави, потенційно може бути перетвореною у відносний капітал. Такий підхід відкриває фізико-економічне бачення капіталів, що дає змогу усвідомленого впливу на розвиток господарювання.

Наведені формули пропонується класти в основу побудови цілісної моделі економічної рівноваги, котра за своєю онтологією ґрунтується на засадах фундаментального закону збереження і перетворення енергії. Усвідомлене управління розвитком економіки, зокрема, дотримання рівноваги у сфері господарювання, належить забезпечувати насамперед у галузях продукування абсолютних та виготовлення відносних благ.

Ці алгоритми вказують на ті найважливіші чинники, під впливом яких перебувають можливості ефективнішого управління процесами капіталізації енергії прогресу. Капіталізувати отримувану аграрною



### **Секція 3 Звітність підприємств – джерело інформаційного забезпечення контролю, аналізу та статистики**

сферою продукцію, насамперед зерно, – це значить скеровувати енергію прогресу на подальше її нарощування, на збільшення обсягів цієї енергії. Така можливість існує тільки у сфері живого. З огляду на це слід вести мову про спрямування енергії прогресу перш за все в аграрну сферу.

Як впливає з наведених алгоритмів, існують можливості капіталізації енергії прогресу коштом скорочення ентропії, доведення останньої до можливого мінімуму. Адже чим більший обсяг ентропії, тим більша необхідність нарощування абсолютного капіталу за рахунок її скорочення, тим більшими є її резерви капіталізації енергії прогресу та можливості використання цих резервів завдяки попередженню ентропії.

То ж для забезпечення продуктивного використання отриманої енергії прогресу потрібно капіталізувати якомога більшу її частину та запобігати утворенню ентропії. При цьому одночасно з управлінням капіталізацією енергії прогресу належить вживати заходи щодо запобігання її втрат. Тому для отримання більшого обсягу абсолютного капіталу треба збільшувати енергію прогресу та зменшувати ентропію.

Стратегічне значення для управління процесами капіталізації енергії прогресу має фізико-економічне бачення біоенергетичної структури врожаю зернових. Як показав М. Руденко, посилаючись на американського фермера Дж. Гарста, 60% кормових одиниць кукурудзи формується за рахунок зерна і 40% за рахунок стебел та стрижнів качанів. Отже, біоенергетична структура врожаю зернових складає 5 біоенергетичних одиниць: 3 одиниці зерна та 2 одиниці соломи.

Що стосується розподілу щорічного врожаю зернових між суспільними класами, склад яких М. Руденко визначав за Ф. Кене, то 3 біоенергетичних одиниці (1 одиниця зерна та 2 одиниці соломи) належать селянству. Решта зерна розподіляється на користь промисловості і держави (по 1 біоенергетичній одиниці зерна для кожної).

Підставляючи у формулу (1) чисельні значення абсолютного капіталу, енергії прогресу та ентропії, виражені в біоенергетичних одиницях, за допомогою табл. 1 можна з'ясувати особливості такого розподілу щорічного врожаю зернових (зерна та соломи) в суспільстві,

який є сприятливим для розширеного відтворення і забезпечення капіталізації сільськогосподарської продукції:

Таблиця 1

**Балансове узагальнення отримання та розподілу врожаю зернових в умовах розширеного відтворення**

<b>Біоенергетична структура врожаю зернових</b>	<b>Кількість біоенергетичних одиниць</b>	<b>Суспільний розподіл врожаю зернових</b>	<b>Кількість біоенергетичних одиниць</b>
Солома	2	Сільське господарство	2
Зерно	3		1
		Промисловість	1
		Держава	1
Разом	5	Разом	5

де 3 – частина врожаю зернових (1 біоенергетична одиниця зерна та 2 біоенергетичних одиниці соломи), що залишається у селян-виробників і забезпечує капіталізацію продукції сільськогосподарського виробництва;

5 – загальний обсяг врожаю зернових (3 біоенергетичних одиниці зерна та 2 біоенергетичних одиниці соломи), щорічно отримуваний аграрною сферою;

2 – частина врожаю зернових, яку отримують від аграрної сфери промисловість і держава (відповідно по 1 біоенергетичній одиниці зерна кожна).

Невикористання резервів капіталізації продукції аграрної сфери за цими напрямками спричиняється тим, що навіть науці і практиці ХХІ ст. до нинішнього часу бракує фізико-економічного бачення сутності господарюванню. З огляду на це зростає невідкладність з'ясування на засадах фізичної економії глибинних сутностей енергії прогресу, збільшення обсягів якої сприяє нарощування абсолютного капіталу, та ентропії, допущення якої негативно позначається на капіталізації сільськогосподарської продукції

Наш сучасник прийшов до висновку, що «державна й промисловість є виключно ентропійними органами суспільства» [1, с. 372]. Причому

**Секція 3 Звітність підприємств – джерело інформаційного забезпечення контролю, аналізу та статистики**

найбільш ентропійною є промисловість. То ж ентропія виявляється своєрідною «даниною», яку платять з об'єктивної необхідності чи через недоліки господарювання. Вона виявлятиметься меншою, якщо щорічно отримувана аграрною сферою продукція завдяки превентивним заходам буде збереженою і капіталізованою.

Характер впливу ентропії на капіталізацію сільськогосподарської продукції нескладно визначити, підставляючи у наведений алгоритм чисельні значення капіталу, енергії прогресу та ентропії, виражені у біоенергетичних одиницях, якими М. Руденко за Дж. Гарстом позначає структуру врожаю зернових (зерно та соломі). Цей вплив має кілька проявів.

Спочатку, як свідчить табл. 2, він проявляється у спотворенні природних законів суспільного розподілу врожаю зернових між селянством і державою.

Таблиця 2

**Балансове узагальнення щорічного отримання та розподілу врожаю зернових в умовах спотворення суспільного відтворення**

<b>Біоенергетична структура зернових</b>	<b>Кількість біоенергетичних одиниць</b>	<b>Суспільний розподіл врожаю зернових</b>	<b>Кількість біоенергетичних одиниць</b>
Солома	2	Сільське господарство	3
Зерно	3		
		Промисловість	1
		Держава	2
Разом	5	Разом	5

де 2 – частина врожаю зернових (2 біоенергетичних одиниці соломи), що залишається у селян внаслідок насильницького позбавлення зерна державою;

5 – обсяг врожаю зернових (3 біоенергетичних одиниці зерна та 2 біоенергетичних одиниці соломи), здатний забезпечувати розширене відтворення абсолютного капіталу;

3 – частина врожаю зернових (3 біоенергетичних одиниці зерна), яку відповідно: отримує промисловість (1 біоенергетична одиниця зерна) і

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

насилено відбирає у селян-виробників держава (2 біоенергетичних одиниці зерна).

Внаслідок спотворення природних законів суспільного розподілу врожаю ефективно управління розвитком економіки на засадах рівноваги унеможлиблюється, оскільки руйнуються передумови розширеного відтворення абсолютного капіталу й суспільного продукту загалом. У подальшому цей руйнівний вплив посилюється наслідками експропріації селянства. Насильницьке відбирання зерна позбавляє селян продовольства і посівного матеріалу. Зерно, що “виділяється” за рознарядками держави із централізованих фондів селянству для посіву, забезпечує збір урожаю зерна в обсязі 2, не 3 біоенергетичних одиниць. Відповідно до законів природи скорочуються обсяги соломи: замість 2 отримують лише 1,3 біоенергетичні одиниці.

Як результат, суспільне відтворення абсолютних благ із розширеного стає простим, що призводить до відповідного скорочення обсягів врожаю зернових, спричиняючи недоїдання населення й голод (табл. 3).

Таблиця 3

**Балансове узагальнення щорічного отримання та розподілу врожаю зернових в умовах простого відтворення**

<b>Біоенергетична структура врожаю</b>	<b>Кількість біоенергетичних</b>	<b>Суспільний розподіл врожаю зернових</b>	<b>Кількість біоенергетичних одиниць</b>
Солома	1,3	Сільське господарство	1,3
Зерно	2		
		Промисловість	1
		Держава	1
Разом	3,3	Разом	3,3

де 1,3 – частина врожаю зернових (1,3 біоенергетичних одиниці соломи), що залишається у селян-виробників внаслідок насильницького позбавлення зерна;

### **Секція 3 Звітність підприємств – джерело інформаційного забезпечення контролю, аналізу та статистики**

3,3 – обсяг врожаю зернових (2 біоенергетичних одиниці зерна та 1,3 біоенергетичних одиниці соломи), який забезпечує просте відтворення абсолютного капіталу і суспільного продукту;

2 – частина врожаю зернових (2 біоенергетичних одиниці зерна), яку отримують промисловість і держава (по 1 біоенергетичній одиниці кожна).

Остання обставина спричиняє кризогенний вплив на керованість суспільства, а державу прирікає на загибель, як це сталося з СРСР, розвал якого передбачив М. Руденко. Цього не можуть чи не бажають зрозуміти представники сучасних держав, котрим, за висловлюванням мислителя, зробленим понад три десятиріччя тому на адресу тодішнього радянського істеблішменту, перешкоджають наукове невігластво і лінощі думки.

Згідно з експертними оцінками Frankfurter Rundschau, самокритично визнається, що для досягнення німецького рівня добробуту людству нині необхідне ресурсне забезпечення в обсязі 2,5 планети. Якби всі земляни були американцями – знадобилося б 4 планети [3]. Це вимагає повернення неупередженої уваги до моделей господарювання, за якими розвивається, зокрема, німецька та американська економіка, що вважаються взірцем для решти світу, включаючи Україну. Адже, як випливає із наведених цифр, вони штовхають людство на шлях до ресурсної прірви, скочування в яку загрожує самознищенням.

Рівновага абсолютного та відносного капіталів має бути усвідомлено керованою при побудові кластерів, їх мереж та інфраструктур, що повинні гармонійно поєднувати самовідтворювані, самодостатні сукупності суспільно-господарських систем. При цьому потрібне дотримання принципів уподібнення економіки природі та «вписування» господарювання у довкілля. І абсолютні, й відносні багатства, тобто й абсолютний, і відносний капітали, являють собою, з одного боку, вартість, спроможну продукувати додаткову вартість. З іншого боку, самі вони є результатами, утвореними завдяки свого часу отриманій додатковій вартості.

Отже, основоположними природничими засадами, на яких має ґрунтуватися управління економікою в сучасних умовах її розвитку, є дотримання закону збереження і перетворення енергії. Ці фундаментальні засади відіграють визначальну роль у забезпеченні економічної рівноваги та довготривалого розвитку сфери господарювання. Пропоновані балансові узагальнення з одного боку, віддзеркалюють економічну рівновагу капіталів, з другого - вони є інформаційним забезпеченням управління дотриманням цієї рівноваги на природничих засадах фізичної економії.

Це вимагає імплементації надбань європейської науки та доробку подвижників української наукової школи фізичної економії до арсеналу сучасного теоретичного і прикладного забезпечення керованості економічного розвитку. Новітнє наукове обґрунтування та інформаційне забезпечення управління розвитком економіки на засадах довготривалої рівноваги належить базувати на узгодженні фізико-економічних та управлінських підходів. Їх сукупність має створювати фундаментальні засади, які належить класти в основу стратегії управління новітнім типом розвитку економіки, адекватним викликам ХХІ століття.

### **Список використаних джерел**

1. Руденко М.Д. Рівновага багатства абсолютного й багатства відносного / У кн.: Руденко М.Д. Енергія прогресу (Нариси з фізичної економії). – Тернопіль: Джура, 2004. – 412 с.
2. Руденко М.Д. Енергія прогресу (Нариси з фізичної економії). – Тернопіль: Джура, 2004. – 412 с.
3. Wille Joachim. Menschheit braucht bald zwei Planeten // Frankfurter Rundschau, 15.05.2012.

*Секція 4. Управлінський облік, система контролінгу, прийняття рішень, оптимізація та прогнозування.*

# **СЕКЦІЯ 4**

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК, СИСТЕМА  
КОНТРОЛІНГУ, ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ,  
ОПТИМІЗАЦІЯ  
ТА ПРОГНОЗУВАННЯ**

**АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА И  
АНАЛИЗА РЕЗЕРВОВ СНИЖЕНИЯ ЗАТРАТ НА  
ПРОИЗВОДСТВО В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

**С. А. АББАСОВА,**

*к. э. н, доцент кафедры «Бухгалтерский учёт и аудит»*

*Азербайджанского Государственного Экономического Университета*

*(г. Баку, Азербайджанская Республика)*

В условиях начавшегося кризиса и инфляции строительные организации сталкиваются с проблемой увеличения цен на строительные материалы, топливо, энергию и др. ресурсы, что ставит перед ними задачу поиска и разработки нового подхода к организации и управлению производственными затратами, внедрения современных методик их учёта и анализа. В связи с этим считаем необходимым выделить следующие положения:

1. Управление организацией предполагает непрерывную аналитическую обработку поступающих многочисленных массивов информации, в процессе чего формируется и выдаётся информация о состоянии и движении материальных, трудовых, финансовых и др. ресурсах организации. Надо уметь отслеживать тенденции, понимать и оценивать характер имеющихся место изменений в экономике предприятия за отчётный период. Такое осмысление и понимание входящей информации обеспечиваются посредством управленческого учёта и анализа, своевременно предоставляющих нужную информацию менеджменту [1].

Следует подчеркнуть, что после управленческого учёта «следующей функцией управления предприятием, на основе результатов выполнения которой принимаются управленческие решения, является управленческий анализ» [2, с. 22].

Управленческий анализ представляет собой важнейший элемент функции контроля, способствует оценке эффективности использования производственных ресурсов предприятия, подготовке информации для



#### **Секція 4. *Управлінський облік, система контролінгу, прийняття рішень, оптимізація та прогнозування.***

обоснования управленческих решений в сфере затрат, ценообразования и др. По мнению А. Шеремета управленческий анализ является еще более развернутым анализом, по сравнению с комплексным анализом хозяйственной деятельности. При узкой трактовке управленческого учета и анализа их область часто ограничивается учетом и анализом затрат, в первую очередь, себестоимости продукции [3].

Отметим, что разделение учетных и аналитических функций, имеющее место в отечественной практике в настоящее время, понимание проблемы методологии бухгалтерского управленческого учета лишь в плоскости учетных процедур, без связи с аналитическими функциями, уменьшает его эффективность и снижает роль во внутрипроизводственном управлении. Аналитическая функция так же, как и функция учета, контроля и аудита – одна из важных в учетно-аналитической системе, так как от неё зависит прибыльность отдельных объектов строительства, определение путей снижения их себестоимости. Следовательно, управленческий анализ затрат, наряду с управленческим учетом, направлен на обеспечение менеджмента строительной организации информацией для управления и контроля за бизнес-процессами. В этой связи, организация учетно-аналитического обеспечения управления затратами и себестоимостью является одной из приоритетных задач в системе управленческого учета. Для её решения в докладе представлена разработанная автором концептуальная модель формирования учетно-аналитического обеспечения управления затратами в строительной сфере и показаны направления и условия реализации этой модели.

2. Рациональная организации учета и калькулирования себестоимости продукции в строительном бизнесе в нынешних условиях предполагает пересмотр определённых калькуляционных статей. Исследования показывают, что используемая на практике группировка статей затрат не соответствует требованиям существующей системы управления, не подходит для контроля и аналитической оценки эффективности выполнения заключаемых договоров. Поэтому для улучшения обеспечения строительной организации информацией о затратах в рамках учетно-аналитической системы, следует сгруппировать затраты по калькуляционным статьям таким образом, чтобы можно было бы продуманно и логично выбирать

метод учета затрат, учитывая достоинства и недостатки каждого из этих методов. Такое положение дел позволит более достоверно и обоснованно рассчитывать себестоимость строительного объекта и строительных работ по отдельно взятому договору согласно международным учётным стандартам. Представленная в докладе группировка затрат будет способствовать более эффективной организации учета затрат по типологическим особенностям, уровням внутрипроизводственного контроля, анализа и управления бизнес-процессами согласно международным стандартам финансовой отчётности (МСФО).

3. Сегодня требуют своего решения вопросы разработки методики калькулирования себестоимости строительных работ в рамках строительного договора с применением прогрессивных методов калькулирования – «директ-костинг», «стандарт-кост», «таргет-кост», что позволит оптимизировать процесс формирования себестоимости в соответствии с требованиями и принципами МСФО. Преимуществом, к примеру, системы «кайдзен-костинг» является, по мнению Л. Герасимовой, то, что «весь производственный процесс...приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений» [4, с.146].

А использование «таргет-костинг» предполагает совмещение «бюджетирования, планирования прибыли, формирования центров ответственности, различных стратегий ценообразования и оценочных процедур» [4, с. 152]. Учитывая тот факт, что строительная сфера характеризуется комплексным составом видов деятельности, здесь большие резервы снижения себестоимости на начальном этапе строительства можно получить путём сочетания элементов системы «кайдзен-костинг», «таргет-костинг», весьма популярных в международной учетно-аналитической практике, и корреляционно-регрессионного анализа затрат. Такое сочетание методов, на наш взгляд, поможет достичь нужной величины себестоимости выполняемых строительных работ, обеспечивая снижение затрат до заданного целевого уровня. Условием практического применения этих методов является своевременное выявление затрат, подлежащих сокращению, что обеспечивается проведением управленческого анализа затрат по

#### **Секція 4. *Управлінський облік, система контролінгу, прийняття рішень, оптимізація та прогнозування.***

каждому договору. Определив статьи затрат, которые следует сократить, и причины их возникновения, можно начать составление плана снижения затрат строительной организации для оптимизации себестоимости строительной продукции (работ и услуг).

4. Строительная сфера, как известно характеризуется высокой мобильностью трудовых ресурсов, имеющих место при осуществлении бизнес – процессов и значительным количеством работников. Так, В. Ивашкевич справедливо считает, что расходы на оплату труда представляют собой существенный элемент себестоимости продукции, достигая в некоторых отраслях одной трети всех издержек производства [5, с. 318]. Поэтому в управлении предприятием огромное значение имеет наличие достоверной информации о затратах на персонал организации. В этой связи, в поиске резервов повышения эффективности затрат следует подчеркнуть особую роль управленческого учёта и анализа затрат на персонал.

Для анализа формирования и использования средств на оплату труда работников и принятия стратегических управленческих решений на предприятии необходимо также определить систему применяемых показателей. Изучение специальной экономической литературы и практического положения дел на предприятиях показало, что наличие большого количества существующих показателей, сложность алгоритма расчета снижает их информативность, не позволяя полностью определять причины возникающих проблем и проводить своевременный анализ влияния факторов на деятельность предприятия, что, в свою очередь, затрудняет принятие конкретных управленческих решений [6]. В этой связи, в докладе приведена классификация групп показателей, предлагаемых при проведении управленческого анализа затрат на персонал. Расчёт аналитических коэффициентов, характеризующих соотношения отдельных видов расходов в динамике, позволит оценить соответствие уровня конкретных расходов принципу их целесообразности по отношению к расходам, направляемым на заработную плату, профессиональный и карьерный рост.

5. Практика показывает, что существующий на сегодняшний день уровень организации планирования, учёта и анализа производственных затрат на предприятиях строительного бизнеса имеет недостатки: не

всегда проводится контроль и анализ возможных резервов снижения расходов, что значительным образом снижает значение показателей бизнес-плана как контрольных критериев, помогающих реально оценить ситуацию с формированием себестоимости продукции, особенно в условиях кризиса и инфляции. Использование аналитических процедур в контроле за изменениями затрат, проведение систематического и своевременного анализа всех расходов способствует выявлению отклонений фактических расходов от смет и поиску основных направлений снижения себестоимости продукции. В снижении затрат, предупреждении перерасхода важную роль играет их оперативный анализ, осуществляемый на основе соответствующих первичных документов. Оперативный анализ отклонений по затратам на текущий ремонт, содержание административных зданий, на охрану труда может быть организован путём контроля за соблюдением перечня должностей и ставок заработной платы аппарата управления, обслуживающего персонала, норм расхода вспомогательных материалов и др.

Большое значение имеет также ликвидация или минимизация брака, который значительно повышает себестоимость строительной продукции [7]. Во избежание этого, прежде всего, необходим надлежаще организованный учёт и анализ производственного брака и потерь от него. Ежедневный учёт и своевременный анализ каждого случая брака по причинам и виновникам в разрезе цехов, участков и рабочих мест будет способствовать скорейшей ликвидации брака и потерь от него. Для эффективной организации учёта брака предлагается научно обоснованная классификация дефектов изделий (классификатор дефектов). Посредством классификатора могут быть решены такие важные задачи, как определение фактического показателя качества изделий, значительности дефектов при контроле, качества продаваемой продукции, получение оперативной информации по дефектам производства с использованием средств механизации.

Следующим фактором снижения расходов будет повсеместная компьютеризация всего документооборота, в т.ч. и учета затрат. Все производство надо охватить компьютерными сетями, все службы работают на одной базе данных, чтобы каждый специалист видел бы, как проходят средства. Это жизненно необходимо, чтобы оперативно контролировать все

#### **Секція 4. Управлінський облік, система контролінгу, прийняття рішень, оптимізація та прогнозування.**

виды технологических операций. Существует множество бухгалтерских компьютерных программ, позволяющих успешно вести бухгалтерский учет и формировать отчетность, являющуюся важнейшим источником информации экономического анализа.

Обобщая вышесказанное отметим, что нужна ежедневная тщательная работа над программой снижения производственных затрат, жесткое управление структурой себестоимости продукции. Только таким образом бухгалтер-аналитик будет активно участвовать в процессе разработки стратегии бизнеса на предприятии, стремясь к снижению производственных затрат, а учет и анализ, являясь составными элементами учётно-аналитической системы, служить средством успеха.

#### **Список использованных источников**

1. Аббасова С.А. Управленческий учет и управленческий анализ как элементы учётно-аналитической системы управления: современные аспекты Журнал РФ «Экономика и предпринимательство» № 6 (ч.3) (59-3) 2015
2. Ковалев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : Учебник. / – М. : ООО «ТК Велби», 2002. – С. 22.
3. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / – М.: ИНФРА – М, 2006. – 413 с.
4. Герасимова Л.Н. Методы управленческого учета. // М.: «Проспект» 2016. – 192 с.
5. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.
6. Аббасова С.А. Теоретико-методические подходы к управленческому анализу эффективности затрат на персонал // Доклад на XIV международной научно-практической конференции «Научные перспективы XXI века. Достижения и перспективы нового столетия» // Новосибирск, 14–15.08.2015 г.
7. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб.– 7-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА – М, 2012.
8. Борисова Л.И. Инструменты управленческого учета, применяемые в современном строительстве // Бухгалтерский учет в строительных организациях. – 2011. – № 9. – С. 56–58.

## **МЕХАНІЗМИ І ІНСТРУМЕНТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО І ФІНАНСОВОГО ІНЖИНІРИНГУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ**

**І. А. ГЕРАСИМОВИЧ,**

*к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,*

*ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» (м. Київ, Україна)*

Глобалізація економіки, постійна змінюваність конкуренції і невизначеність ринкового середовища змістили увагу підприємств з управління собівартістю на управління ризиками, резервами та в цілому платоспроможністю, тобто на управління поточним, тактичним та стратегічним регулюванням фінансового стану. В цих умовах особливого значення для підприємця мають прогнози щодо тактики та стратегії, інакше він втратить свій бізнес. Прийняті сьогодні методики, оцінки фінансового стану, вже не дають, як сказано вище, необхідної інформації для менеджменту. Фінансовий інжиніринг, який поширюється у світі з середини ХХ століття, рекомендує для цього нові механізми і інструменти з обліку і фінансів, які одержали назву «фінансовий інжиніринг» та «бухгалтерський інжиніринг». Їх методичним засадам, з врахуванням особливостей впроваджуваних на українських підприємствах ринкових відносинах, і присвячене це дослідження.

Науково-теоретичні і методичні засади бухгалтерського і фінансового інжинірингу висвітлено у працях переважно зарубіжних учених, таких як: К. Друрі [3]; Дж. Ф. Маршал, В. К. Бансал [2]; В. Ткач, М. Шумейко [7], але на загальних теоретичних і методичних підходах.

На сьогодні в Україні відсутня методика обліково-аналітичного забезпечення одного з найновіших в системі управління підприємством – механізму бухгалтерського і фінансового інжинірингу. Певною мірою, окремі методичні підходи до розв'язання цієї проблеми, розкрито в працях таких вітчизняних науковців, як: С. Голов і В. Ефіменко [1];

#### **Секція 4. *Управлінський облік, система контролінгу, прийняття рішень, оптимізація та прогнозування.***

М. Пушкар [6]; С. Легенчук [5]; І. Криштопа [4]. Але практичний аспект цієї проблеми у завершеному вигляді не розглянуто.

До бухгалтерських інжинірингових механізмів відноситься робочий план рахунків з укрупненням їх в «Мега-рахунки», як економічні агрегати, виходячи з їх економічного змісту: мега-рахунок «Необоротні активи», мега-рахунок «Виробничі запаси», мега-рахунок «Витрати виробництва», мега-рахунок «Готова продукція і товари», мега-рахунок «Грошові кошти», мега-рахунок «Покупці і дебітори», мега-рахунок «Власний капітал», мега-рахунок «Резерви очікуваних витрат і платежів», мега-рахунок «Довгострокові зобов'язання», мега-рахунок «Короткострокові зобов'язання». За необхідності можна передбачити ще й інші групи мега-рахунків та субрахунків для одержання інформації стосовно певних економічних ситуацій у відповідності з поставленими завданнями. До інжинірингових інструментів відносять: фінансові баланси в історичній оцінці, формулювання операцій здійснюваних за певним бізнес-процесом; їх оцінка в ринкових (справедливих) цінах; системи бухгалтерських проводок за подвійним записом; відображення проводок в моніторингових похідних балансових звітах та їх узагальнення, з врахуванням: перекриття очікуваних ризиків резервами; гіпотетичних операцій з можливої реалізації активів і погашення наявних зобов'язань та при необхідності і стратегічних операцій. Одержана інформація, по певній економічній ситуації про величину чистих активів та чистих пасивів, дає можливість визначити зони фінансового стану (активну, пасивну або нульову) не тільки в історичній оцінці, але й з врахуванням ризиків: очікувану, гіпотетичну, стратегічну, та іншу за потреби і зробити висновок про маржу безпеки та платоспроможність підприємства, на предмет прийняття рішень підприємцем з метою збереження і розвитку його бізнесу. Саме останнє і спонукає нас на адаптацію і вдосконалення світових новацій для українських підприємств.

**Висновки.** Вчені і практика країн з розвинутою ринковою економікою запропонували з середини ХХ сторіччя нові методичні механізми та інструменти з прогнозування платоспроможності – на

підставі «фінансового інжинірингу» та «бухгалтерського інжинірингу». Вони базуються на окремому робочому плані мега-рахунків, виходячи з їх економічного змісту, оцінки здійснюваних господарсько-фінансових операцій в ринкових (справедливих) цінах і складанні моніторингових похідних балансових звітів спеціального призначення, які розкривають платоспроможність, а отже і фінансовий стан з точки зору діючих і очікуваних ризиків та резервів для окремих економічних ситуацій – (оцінка ризиків, надання майна в заставу, при тендерах, ліквідації). Звичайно, розвиток і вдосконалення ринкових відносин в нашій країні вимагає в перспективі нових досліджень в цьому напрямі.

### **Список використаних джерел**

1. Голов С.Ф., Ефименко В.И. Учёт и контроль затрат: пути развития // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 11. – С. 5–11.
2. Джон Ф. Маршал, Випул К. Бансал. Финансовая инженерия. Полное руководство по финансовым нововведениям / пер. с англ. – М. : Инфра. М., 1998. – 784 с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М. : Аудит, ИО « ЮНИТИ», 1998. – 774 с.
4. Криштопа І. І. Стратегічний облік об'єднаного бізнесу: Методологія, моделювання, організація : монографія. – Кривий Ріг. 2016. – 464 с.
5. Легенчук С. Ф., Вольська К. О., Вакун О. В. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід : монографія. –Івано-Франківськ, 2016. – 226 с.
6. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія. – Тернопіль, Карт-бланш. 2004. – 230 с.
7. Ткач В.И., Шумейко М.В. Инжиниринговый бухгалтерский учёт: становление и развитие теории // Международный бухгалтерский учёт. – 2013. – № 46(292).



## **КОНТРОЛІНГ У СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА**

**П. О. КУЦИК,**

*професор кафедри бухгалтерського обліку, ректор,*

*Львівський торговельно-економічний університет (м. Львів, Україна)*

На сучасному етапі розвитку системи обліку надзвичайно актуальним є питання організації процесу управління підприємством щодо упередження та нейтралізації небезпек, загроз і ризиків, а також актуалізації потенційних можливостей та переваг підприємства щодо забезпечення економічної безпеки для підвищення ефективності його функціонування. Для цього необхідно сформувати систему попередження ризиків з метою ефективного управління підприємством.

Поняття економічної безпеки підприємства включає фінансову, інтелектуальну, кадрову, технологічну, правову, екологічну, інформаційну, силову, ринкову та інтерфейсну (що характеризує надійність взаємодії з економічними контрагентами підприємства) складові.

Охарактеризуємо дві основні, на наш погляд, складові: фінансова – характеризує фінансову стійкість підприємства; технологічна – характеризує технологічний потенціал і ступінь його захищеності. Про послаблення фінансової безпеки свідчать: зниження ліквідності; підвищення кредиторської і дебіторської заборгованості; зниження фінансової стійкості і т. ін. За цю складову економічної безпеки відповідають фінансові й економічні служби підприємства (компанії, корпоративного об'єднання). До основних негативних впливів технологічної складової належать: дії, спрямовані на піддрив технологічного потенціалу підприємства; порушення технологічної дисципліни; моральне старіння технологій, які використовуються. Протидією повинна займатися технологічна служба (контроль технологічної дисципліни, удосконалення існуючих і розробка нових ефективних технологій тощо).

Розглядаючи проблему забезпечення економічної безпеки через призму системи контролінгу, слід відзначити, що у спеціальній літературі відзначено, що певними напрямками економічної безпеки повинен займатися той чи інший підрозділ. Насправді, це справедливо. Однак у діяльності вказаних підрозділів повинна бути єдина спільна мета і чітка комунікація: з метою збалансованого функціонування підприємства. Отже, ми знову підтверджуємо необхідність визначення цілей підприємства та узгодження між собою усіх напрямів управлінської діяльності. В даному випадку виникає проблема узгодження стратегічних і тактичних цілей. І основним призначенням системи контролінгу в корпоративних структурах є підпорядкування поточних дій стратегічним цілям. Залежно від цього визначають завдання стратегічного і тактичного контролінгу.

Результати практичних досліджень свідчать, що стратегічний контролінг слід позиціонувати як систему засобів і методів, що дозволяють своєчасно встановити причини відхилення в досягненні стратегічних цілей діяльності підприємства, які забезпечують його довготривале функціонування, з метою формування інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. На відміну від стратегічного контролінгу оперативний (тактичний) контролінг повинен регулювати і підтримувати рівень ефективності поточної системи управління підприємством, що дає змогу формувати інформацію для внутрішніх користувачів.

При цьому необхідно зацентувати увагу на тому, що оперативний (тактичний) і стратегічний контролінг функціонують у нерозривному зв'язку: оперативний контролінг як інструмент регулювання управлінських процесів повністю підпорядкований завданням розвитку, передбаченим у стратегії підприємства. Одночасно результати оперативного контролінгу впливають на загальну стратегію, оскільки поточні процеси можуть показати проблеми і невідповідності у визначених цілях. Основа такої ефективної взаємодії – у правильно визначених об'єктах впливу – об'єктах контролінгу.

#### **Секція 4. *Управлінський облік, система контролінгу, прийняття рішень, оптимізація та прогнозування.***

Виходячи з вищевикладеного вважаємо за необхідне визначити об'єкт контролінгу, оскільки саме сукупність об'єктів та взаємозв'язків між ними складає систему. На наш погляд, такими об'єктами є: фактори виробництва, процеси, показники ефективності їх використання та організації, потенціал підприємства (чисельність, основні засоби, ресурси підприємства тощо), показники фінансового стану. Проте слід визнати, що основним об'єктом контролінгу є управлінські процеси. Принаймні в корпоративних структурах.

За результатами дослідження встановлено, що процедури контролінгу, здійснювані з метою підтримки управління підприємством, необхідно проводити, використовуючи систему аналітичних інструментів, при цьому має бути встановлений чіткий взаємозв'язок між завданнями (субсферами) контролінгу та інструментами, які забезпечують їх рішення. З цією метою автором запропоновано ряд аналітичних інструментів, багато з яких використовуються в управлінському обліку, менеджменті та маркетингу. Поряд з цим в систему введені інструменти, розроблені самостійно, або представляють собою модифікацію існуючих інструментів стосовно конкретних субсфер контролінгу. Мова насамперед йде про сегментарний аналіз, систему контрольних запитань, аналіз "витрат замість постачальника", аналіз розподілу накладних витрат, аналіз раціональності іміджованого обслуговування. Найбільш універсальним інструментом контролінгу є функціонально-вартісний аналіз (ФВА), придатний для ефективного застосування в межах як мінімум половини з виділених субсфер контролінгу, згідно з яким будь-який раціоналізований об'єкт розглядається як комплекс функцій з відповідною вартісною (витратною) оцінкою їх здійснення.

Отже, контролінг використовує наявні інструменти обліково-аналітичного забезпечення управління, що дає змогу забезпечувати економічну безпеку підприємства. При цьому завданням контролерів є поєднання вдалих інструментів для забезпечення ефективного управління діяльністю. Базою виступає інформаційне забезпечення системи бухгалтерського обліку.

## **ОРГАНІЗАЦІЙНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЕТАПІВ ФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ**

**М. М. МАТЮХА,**

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,*

*Київський національний університет технологій та дизайну*

*(м. Київ, Україна)*

У сучасних умовах господарювання промислові підприємства змушені шукати більш ефективні методи контролю за результатом фінансово-господарської діяльності, використовуючи весь арсенал інструментів управлінського обліку, одним з яких є бюджетування – короткострокове фінансове планування. Необхідно відзначити, що бюджетне планування, яке представляє собою процес підготовки окремих бюджетів за структурними або функціональним підрозділам організації, розроблених на основі затверджених вищим керівництвом програм, трактується фахівцями більш широко, ніж процес складання кошторису. Бюджетування розглядається як цілісна система вибору тактичних цілей планування на рівні підприємства в рамках прийнятої стратегії, розробки планів (кошторисів витрат і доходів) майбутніх операцій і контролю виконання цих планів, по суті як комплексна система внутрішньогосподарського управління. Досить важливим елементом є організація побудови бюджетів на основі поетапних принципів із врахуванням діючих норм і тенденцій показників діяльності підприємства.

Узагальнюючи теоретичний і практичний аспекти, етапи бюджетування необхідно розглядати в розрізі організаційних етапів їх розробки. Ураховуючи показники діяльності, перспективи розвитку підприємства та нормовані економічні коефіцієнти для проведення бюджетування серед основних етапів можна виділити такі:

1. Вибір основних напрямків розвитку підприємства, визначення стратегічних та оперативних цілей, встановлення меж економічних

#### **Секція 4. *Управлінський облік, система контролінгу, прийняття рішень, оптимізація та прогнозування.***

даних і інших показників щодо капіталу, персоналу, засобів і предметів виробництва і т. ін.

2. Розробка першого варіанту бюджетів у вигляді декількох альтернативних планів (наприклад, песимістичний, найбільш ймовірний і оптимістичний варіанти) переважно методом «нульового балансу» на основі запланованих заходів.

3. Координація і аналіз першого варіанту бюджетів, перевірка на сумісність, огляд необхідних заходів щодо усунення стримуючих факторів і пов'язаних з ними витрат, внесення необхідних коректив, які забезпечують прийняття оптимальних планів.

4. Затвердження бюджетів керівництвом підприємства.

5. Подальший аналіз і коригування бюджетів відповідно до змін умов господарювання, розробка гнучких бюджетів в залежності від рівня активності економічного суб'єкта.

З огляду на важливість процесу бюджетування, доцільно його організацію будувати за центрами відповідальності. В управлінському обліку це підрозділи підприємств, менеджери яких несуть відповідальність за управління його певними ресурсами. Для цілей бюджетування за етапами на підприємстві слід виділити такі центри відповідальності: за видатками, за доходами, за прибутком, з інвестицій і т. д. Аналізуючи функції різних центрів відповідальності, можна визначити, який структурний підрозділ підприємства бере на себе відповідальність за формування доходів і витрат економічного суб'єкта. Розглянемо таку послідовність, що враховує побудову бюджетів:

- центр відповідальності за видатками – кожен структурний підрозділ підприємства, його формуються витрати (основні й допоміжні цехи, обслуговуючі підрозділи, об'єкти соціальної сфери і т. ін., а також підрозділи, що відповідають за постачання підприємства матеріальними цінностями, рух цінних паперів і використання кредитних ресурсів);

- центр відповідальності за доходами – підрозділи підприємства, відповідають за реалізацію продукції власного виробництва та товарів (в натуральному і грошовому вираженні), виконання робіт та надання послуг, рух цінних паперів, здачу майна в оренду тощо;

- центр відповідальності за прибутком – більшість підрозділів підприємства, де можна зіставляти доходи і витрати за певним напрямом діяльності;

- центр відповідальності з інвестицій – підрозділ підприємства, що формує інвестиційний портфель економічного суб'єкта.

Отже, використання поетапної побудови бюджетів підприємства передбачає участь в плануванні всіх підрозділів підприємства з метою вироблення єдиної узгодженої програми функціонування економічного суб'єкта на найближчу перспективу, в рамках управління бюджет – основа для делегування завдань і відповідальності за їх виконання. Бюджет є результатом спільного пошуку управлінців підприємства кращого рішення по використанню обмежених ресурсів і документує цілі, які економічний суб'єкт бажає досягти. Зазначені цілі, якщо вони зрозумілі, привабливі і досяжні, служать мотивуючим фактором, а досягнення мети на цій основі виступає в як критерій оцінки виконаної роботи.

**КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ –  
НАЙВАЖЛИВІША ФУНКЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА  
ВИРОБНИЦТВО**

**О. І. ХОРУЖЕНКО,**

*в. о. доцента кафедри теорії бухгалтерського обліку,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Система бухгалтерського обліку є невід'ємною складовою розвитку економіки України. Вона забезпечує всіх членів суспільства своєчасною та корисною інформацією про господарську діяльність підприємств та організацій. Над становленням нової системи бухгалтерського обліку в Україні працювали багато вітчизняних вчених, і серед них д. е. н., професор, Заслужений діяч науки і техніки України О. Бородкін, який зробив значний внесок у розробку проблеми формування національної системи бухгалтерського обліку. У багатьох наукових працях ученого розглядаються питання організації обліку виробничих витрат, калькулювання й аналізу собівартості продукції.

Так, у статті «Бухгалтерский учет как единая многоцелевая система» О. Бородкін розмірковує над проблемами організації обліку в Україні в умовах перехідного періоду до ринкової економіки та побудови національної системи бухгалтерського обліку. В окремому розділі статті науковець дав оцінку ролі і стану обліку витрат на виробництво і калькулюванню собівартості продукції на підприємствах України. У ньому він зокрема зазначив: «Какое состояние в настоящее время с постановкой учета затрат на производство и калькулированием себестоимости продукции? Планирование и учет издержек производства в настоящее время оказались не востребованными, особенно после введения налогового учета с 1 июля 1997 года. Прекратилось планирование себестоимости и доведение смет расходов до цехов и участков и соответственно подсчет фактических расходов по этим подразделениям, нормативные калькуляции на продукцию и

работы не составляют, нормативный метод учета производственных расходов в Украине, к сожалению, не применяется. ...себестоимость калькуляционных единиц продукции и работ не исполняется, так как во многих случаях при установлении цен не принимается во внимание уровень себестоимости на изделия, а регулируется спросом и предложением» [1, с. 16].

Застосування нормативного методу обліку виробничих витрат дає можливість керівництву мати інформацію про стан запасів, виявляти «вузькі» місця та знаходити і використовувати внутрішні резерви для покращення результатів роботи підприємства. Відображення собівартості одиниці продукції по калькуляційним статтям витрат – найважливіша функція обліку витрат на виробництво.

Для управління сучасним виробництвом необхідно постійно мати інформацію про собівартість виробничого процесу перш за все для оцінки ефективності та економічності, оскільки виробництво кінцевого продукту можливе у різних процесах і різних комбінація процесів. Вибір оптимального варіанту потребує калькулювання собівартості виробничого процесу.

Калькулювання нормативної собівартості машинокомплектів по кожному підрозділу дає необхідні умови і для складання нормативних калькуляцій по технологічним процесам. В таких калькуляціях об'єднані дані по фактичній собівартості, які згруповані за центрами витрат і центрами відповідальності. Витрати за центрами відповідальності включають фактори, які не залежать від роботи підрозділів, а фактична собівартість відображає реальні витрати на виробництво товарного випуску, включаючи усі фактори, в тому числі і ті, які не залежать від діяльності колективу підприємства. Така інформація дає підстави для проведення аналізу собівартості за центрами витрат і центрами відповідальності і виявлення відповідних факторів.

Правильно організований облік на підприємстві забезпечує раціональне використання та зберігання матеріальних цінностей, а також сприяє підвищенню якості продукції при застосуванні



#### **Секція 4. Управлінський облік, система контролінгу, прийняття рішень, оптимізація та прогнозування.**

стимулюючої системи ціноутворення. Це в кінцевому підсумку підвищує конкурентоспроможність продукції і збільшення прибутку підприємства.

Сьогодні на підприємствах у багатьох галузях економіки України виникають проблеми з організацією саме обліку виробничих витрат. Ці проблеми зумовлені, на нашу думку, зокрема такими факторами:

- відсутність державної програми по удосконаленню бухгалтерського обліку на підприємствах всіх форм власності з метою підвищення ефективності та розвитку економіки України;
- непослідовність та несистемність рішень, які приймаються владою по відношенню до бізнесу, зокрема середнього та малого;
- відсутність державного контролю за ростом тарифів та цін;
- слабка підготовка практико орієнтованих фахівців з обліку, аналізу та аудиту;
- складність та трудомісткість робіт по організації обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості одиниці продукції та ін.

Облік є інформаційною функцією управління корпоративною власністю, яка включає також управління витратами. Досвід показує, що добре організований щоденний облік і аналіз собівартості продукції на основі виявлених відхилень дає можливість керівництву підприємства оперативно усувати недоліки і приймати ефективні рішення.

#### **Список використаних джерел:**

1. Бородкін О. С. Бухгалтерский учет как единая многоцелевая система // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації : збірник наукових праць НАСОНА – 2010. – №1(5). – С. 6 – 21

## **РОЗВИТОК ПРИНЦИПІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ**

**Н. М. ЦВЕТКОВА,**

*к. е. н., доцент, професор кафедри теорії бухгалтерського обліку,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Управлінський облік забезпечує менеджерів інформацією для управління як у короткостроковому, так і у довгостроковому періоді. Щоб бути раціональним і економічним, цей облік має ґрунтуватися на принципах і методах формування та обробці інформації. Правильне визначення та застосування принципів управлінського обліку має важливе значення у побудові сучасної його системи. Актуальне значення має розгляд принципів управлінського обліку, оскільки у зв'язку з відсутністю єдиного погляду в літературі на їх сутність є дискусійні питання.

Сертифікований інститут спеціалістів з управлінського обліку (CIMA) і Американський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) видали у жовтні 2014 року документ «Міжнародні принципи управлінського обліку» [1], спрямований на розвиток професії – спеціалістів з управлінського обліку. В цьому документі вказані такі чотири принципи:

1) комунікація. Застосування цього принципу дає можливість здійснювати збір, обробку та передачу інформації менеджерам всіх рівнів управління для забезпечення конкурентоспроможності компанії;

2) використання релевантної інформації. Саме релевантність дозволяє спеціалістам з управлінського обліку здійснювати підготовку суттєвої інформації для прийняття управлінських рішень;

3) аналіз впливу різних факторів на цінність компанії. Цей принцип має важливе значення, бо основна ціль компанії – досягнення стійкого зростання її цінності;

#### **Секція 4. *Управлінський облік, система контролінгу, прийняття рішень, оптимізація та прогнозування.***

4) управління, засноване на довірі. Спеціалісти з управлінського обліку повинні дотримуватися принципів етики і мати авторитет, соціальну відповідальність, забезпечувати менеджерів якісною інформацією для управління. Тому вони мають постійно удосконалювати рівень знань з інформаційних технологій, фінансового та управлінського обліку, бізнесу та ін.

Потрібно зазначити, що CIMA і AICPA заснували статус Дипломованого міжнародного спеціаліста з управлінського обліку CGMA (Chartered Global Management Accountant). Статус CGMA можуть отримати спеціалісти CPA, які мають необхідний досвід роботи з управлінського обліку або є членами інституту CIMA.

Як бачимо, документ «Міжнародні принципи управлінського обліку» в основному пов'язаний з професією спеціаліста з управлінського обліку і не передбачає встановлення методологічних принципів ведення останнього.

Аналіз останніх наукових досліджень зарубіжних та вітчизняних авторів показав, що до принципів управлінського обліку вчені відносять як принципи бухгалтерського обліку, так і якісні характеристики інформації, а також і принципи управління. Розглянемо погляди по цьому питанню конкретних авторів.

Так, відомий спеціаліст з управлінського обліку М. Вахрушина [2] називає такі принципи управлінського обліку: оперативність, конфіденційність, корисність та економічність представленої інформації; гнучкість та прогнозованість системи управлінського обліку; принцип делегування відповідальності і мотивації виконавців; принцип управління за відхиленнями; принцип контрольованості показників внутрішньої звітності. Потрібно зазначити, що на необхідності застосування таких важливих принципів, як принцип управління за відхиленнями, гнучкість, економічність вказують і інші автори.

Л. Юрьєва [3] пропонує застосовувати такі принципи управлінського обліку: безперервність, періодичність, оцінка результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, повнота

та ін. До методологічних принципів управлінського обліку запропоновано відносити: підзвітність, керованість, надійність, взаємозалежність, суттєвість.

У складі принципів управлінського обліку О. Каверіна [4] вказує такі: відповідність цілям функціонування підприємства і поточним завданням бізнесу, облік впливу організаційно-технологічних особливостей та факторів зовнішнього середовища, організація діяльності структурних підрозділів підприємства на основі бюджетів, системність, ефективність, релевантність інформації, достовірність та своєчасність інформації та ін.

У зв'язку з недостатньою розробкою питань стратегічного управлінського обліку потрібні дослідження як його сутності, так і принципів. Різні визначення сутності цього обліку не дають можливості правильно сформулювати його принципи. Стратегічний управлінський облік має важливе значення в організації контролю за реалізацією стратегії компанії, в стратегічному плануванні і аналізі, прогнозуванні ризиків і забезпеченні фінансової стійкості компанії. Наприклад, В. Керімов [5, с. 55] стратегічний облік визначає як систему реєстрації, узагальнення і представлення даних, необхідних для прийняття стратегічних управлінських рішень менеджерами.

Л. Канаєва [ 6, с. 198 ] вказує на такі принципи стратегічного управлінського обліку: адаптивність, обмежена раціональність, прогресивність, відносність. Тобто, управлінський облік має давати інформацію для забезпечення альтернативних варіантів рішень поставлених завдань, в ньому потрібно оперативно оновлювати інформацію у зв'язку зі змінами внутрішнього та зовнішнього середовища. При прийнятті рішень враховується оптимальний варіант і не тільки абсолютна, а й відносна інформація.

Отже, огляд літературних джерел свідчить про те, що не має однозначної відповіді на зміст принципів управлінського обліку. На наш погляд, для правильного їх застосування потрібна наукова класифікація. Пропонуємо, принципи управлінського обліку класифікувати на групи: 1) принципи професійні для спеціаліста з

**Секція 4. *Управлінський облік, система контролінгу, прийняття рішень, оптимізація та прогнозування.***

управлінського обліку (міжнародні принципи); 2) методологічні принципи організації та ведення обліку; 3) принципи стратегічного управлінського обліку. Чи можна на міжнародному рівні встановити методологічні принципи управлінського обліку? Вважаємо, що у зв'язку з великою чисельністю систем і методів управлінського обліку і також тим, що він є комерційною таємницею, це завдання має самостійно вирішуватися кожною компанією, враховуючи як національний, так і міжнародний досвід.

Подальших досліджень, на наш погляд, потребують не тільки принципи управлінського обліку, а і принципи управлінського аналізу та управлінського контролю.

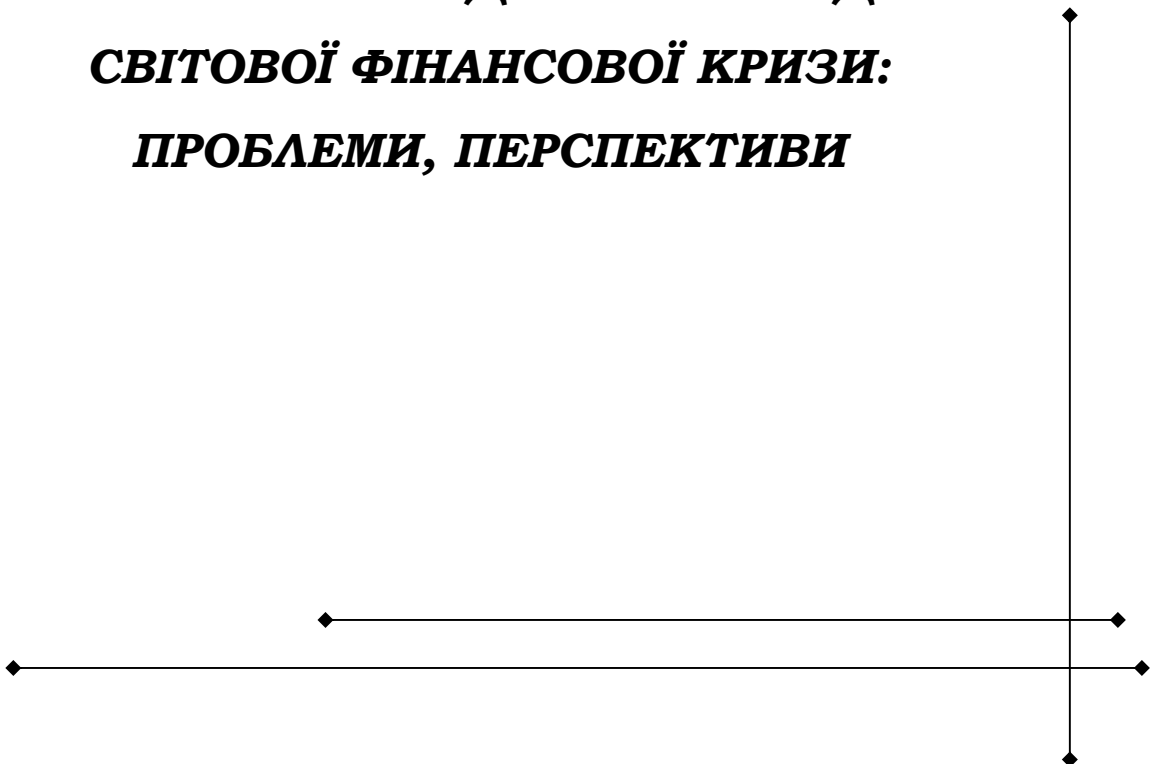
**Список використаних джерел**

1. Global Management Accounting Principles [Електронний ресурс ]. – Режим доступу: - <https://www.cgma.org/>.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / М. А.Вахрушина. – 6-е изд. – М. : ОМЕГА – Л, 2010 . – С. 36 .
3. Юрьева Л. В. Управленческий учет затрат на промышленных предприятиях : учебное пособие / Л. В. Юрьева и др. – Екатеринбург : УрФУ, 2015. – С. 39–43.
4. Каверина О. Д. Управленческий учет: теория и практика : учебник. – М. : Юрайт, 2014. – 88 с.
5. Керимов В. Э. Стратегический учт : учебное пособие / под ред. В. Э.Керимова. – М. : Омега –Л, 2014. – С. 55.
6. Канаева Л. А. Формирование системы стратегического управленческого учета / Л. А. Канаева // Управленческий учет и финансы. – 2013. – № 3. – С. 198.



## **СЕКЦІЯ 5**

**РОЗВИТОК АУДИТУ В ПЕРІОД  
СВІТОВОЇ ФІНАНСОВОЇ КРИЗИ:  
ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ**



## **ПРОБЛЕМИ АУДИТУ В УКРАЇНІ, ПЕРСПЕКТИВИ ТА РЕЗЕРВИ ЙОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ**

**О. О. ІЛЬЧЕНКО,**

*к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

У процесі розвитку діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності постає питання щодо прийняття певних рішень, які повинні базуватись на об'єктивно обґрунтованих фактах і даних, які повинні відповідати принципам повноти і достовірності. Відповідно до цих умов, виникає такий вид фінансового контролю як аудит, на який покладено завдання щодо здійснення аналізу показників фінансової стійкості підприємства, а також висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність. В Україні аудит як вид фінансового контролю розвивається порівняно недовго та має ряд недоліків, як пов'язаних з несформованими стандартами його функціонування так і запозиченням їх в інших країнах.

Складність, заплутаність обліку, особливо податкового, зміна фінансового обліку, істотна суперечливість законодавства, реальність значних фінансових санкцій підштовхують менеджерів, які прагнуть застрахуватись від відповідальності і можливих фінансових втрат, до рішення скористатися послугами аудиторської фірми. Попри всі негаразди та спроби скасувати аудит, зробити додатком до ревізії, зобов'язати всіх проходити аудит, відмінити або зменшити поле обов'язкового аудиту - все це свідчить про те, що аудит склався як професійна діяльність і в нього є історична перспектива.

Розвитку аудиту в Україні нині властиві риси переважно підтверджуючого, оскільки найбільша питома вага робіт зводиться саме до оцінки й підтвердженню ступеню обґрунтованості інформації в системі обліку й фінансової звітності підприємств-замовників.

Складні умови конкуренції в аудиторській професії й проникнення на ринок аудиторських послуг України представництв аудиторських фірм

“великої четвірки” обумовили необхідність прийняття Аудиторською палатою України рішення про перехід на Міжнародні стандарти аудиту (МСА). Таке рішення орієнтоване на підтвердження факту уніфікації діяльності аудиторів України відповідно до міжнародних вимог, що важливо для зовнішніх користувачів аудиторського висновку (особливо для іноземних інвесторів і партнерів українських підприємств).

Наукову базу дослідження процесів розвитку вітчизняного незалежного аудиту становлять численні праці відомих вітчизняних учених, серед яких М. Білуха, В. Бондар, А. Герасимович, О. Петрик, І. Пилипенко, О. Редько, В. Рудницький, В. Савченко, В. Сопко, Л. Сук, Б. Усач, В. Шевчук, В. Швець та ін.

На жаль, сьогодні незалежний професійний аудит має багато проблем, до яких слід віднести такі:

- недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю, які б регулювали діяльність аудиторів України. Недостатність прийомів, методів тягне за собою неточність аудиторського висновку на міжнародному рівні;

- якість роботи більшості українських аудиторських фірм, що також викликає серйозну стурбованість. Це питання піднімається не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, але й самими аудиторами, які зацікавлені в стабільному розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні престижу аудиторської професії;

- відсутність розробленого економічного механізму регулювання аудиту, який включає в себе великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності (страхові фірми не здатні й не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності), розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо;

- недосконалі законодавча база і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм), немає методики оцінки розмірів збитку користувачів від неякісного аудиту;

- брак певного досвіду аудиторської діяльності;



## **Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи: проблеми, перспективи**

– недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, а звідси – і неосвоєний ринок аудиторських послуг. Некваліфікованість аудиторів – дуже серйозна проблема, яка вимагає швидкого вирішення шляхом підвищення контролю при отриманні сертифікатів аудиторів та збільшення державного контролю при проведенні аудиторської діяльності. Підвищувати ж податковий тиск у цьому випадку не є доцільним, оскільки аудитори вже сплачують немалу суму при отриманні сертифіката, та і їх податкове навантаження є досить серйозним;

– відсутність типових форм документів з аудиту;

– відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту дуже негативно впливає на швидкість роботи аудитора та на систематизацію даних про клієнтів. Розробка комп'ютерних програм щодо роботи з аудиторською документацією сприятиме зменшенню завантаженості аудитора по документообороту, а також дасть змогу розробити комп'ютеризовану клієнтську базу, яка у випадку необхідності зможе видати інформацію стосовно того чи іншого клієнта.

Разом із тим упровадження аудиту в сферу підприємницької діяльності має в цілому для держави істотні переваги порівняно з іншими формами фінансово-господарського контролю, зокрема: значна економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату; надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків; незалежність, конкурентна боротьба, професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок; можливість вибору аудитора замовником тощо.

Незважаючи на те, що для розвитку аудиту в Україні вже зроблено дуже багато, ще залишаються питання, від успішного вирішення яких залежить перспективи його подальшого розвитку. Отже, першочергового роз'яснення потребує удосконалення законодавчого регулювання аудиту в Україні; подальше впровадження міжнародних стандартів аудиту; поліпшення методики та організації аудиторських перевірок, їх якості та розробка оптимальної методики визначення вартості аудиту, аудиторських послуг, питання аудиторської етики, підготовки і підвищення кваліфікації аудиторів, формування методологічних засад і методичних аспектів проектування траєкторії розвитку професійного аудиту та інші. Вирішення зазначених

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

проблем спрямоване укріпленню конкурентних позицій та авторитету аудиту, удосконалення аудиторської діяльності в Україні.

Пропонуються такі шляхи вирішення, зокрема: страхування відповідальності страхових компаній за неякісно виконаний аудиторський контроль; встановлення єдиних цін щодо надання послуг аудиторськими компаніями, що змусить їх звернути увагу на якісне надання послуг, від чого буде залежати попит на їхні послуги; розроблення єдиних стандартів функціонування аудиторської діяльності в Україні, в яких безпосередньо слід визначити що належить до сфери аудиторської діяльності.

## **ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

**М. В. КУЗУБ,**

*ст. викладач кафедри обліку та оподаткування,*

*Київський національний торговельно-економічний університет*

*(м. Київ, Україна)*

В економіці України відбуваються процеси, які потребують зростання якості аудиту до євроінтеграційних вимог. У більшості розвинених країн світу аудит є невід'ємним інструментом забезпечення прозорості та цивілізованості економічних відносин. За час розвитку контролю якості аудиту було зібрано значний обсяг інформації та проведено безліч досліджень. Основний внесок у цей процес зробили такі вчені, як Р. Адамс, М. Білуха, Я. Соколов, А. Шеремет, В. Лінник, М. Пушкар, В. Сопко, Л. Сук та ін. Існує ще багато проблемних питань контролю якості аудиту, їх дослідження актуальне й сьогодні.

Український ринок аудиторських послуг не повною мірою задовольняє вимоги споживачів. Такий стан справ має ряд причин, які не завжди залежать від суб'єктів аудиторської діяльності, а зумовлюються, по-перше, недосконалістю законодавчої і нормативної бази, по-друге, низьким рівнем розвитку фондового ринку в Україні, що не дає змоги визначити фактичну вартість капіталу підприємств та здійснювати вільний його перерозподіл. Це породжує нерозуміння важливості аудиту і соціально-економічних переваг інформації, яка підтверджена аудитором та якій можна довіряти. Ці проблеми не є унікальними України, а існують у багатьох країнах:

1. Якість аудиту може бути настільки низькою, що аудит не принесе ніякої користі. Для досягнення якісного виконання аудиторського завдання керівництву фірми необхідно мати впевненість, що весь персонал фірми має необхідні навички, що дають йому змогу працювати з достатньою компетентністю; робота розподілена між персоналом на підставі рівня технічної підготовки й досвідченості, необхідних у

конкретному випадку. Елемент системи контролю якості «людські ресурси» повинен також охоплювати такі питання: наймання (прийняття на роботу); оцінювання роботи персоналу; кваліфікація; компетентність; можливість кар'єрного зростання; посадові підвищення; винагороди; оцінювання потреб персоналу.

2. Аудитори не є незалежними від компаній, аудит яких вони проводять. Забезпечення незалежності та дотримання етичних вимог самими аудиторами поряд з постійним контролем з боку незалежного регулятора аудиторської діяльності знижують ризик.

3. Переваги аудиту не перевищують витрати на нього.

Питання контролю якості аудиторських послуг на сьогодні регулюється і здійснюється на різних рівнях, а саме:

1) заходи контролю якості – на рівні професійної організації, акредитованої АПУ:

– затвердження стандартів і відповідних рекомендацій для аудиторів (аудиторських фірм);

– складання програми перевірки якості, погодженої членами організації;

– забезпечення професійної компетенції осіб, залучених до перевірок;

– освітні і дисциплінарні заходи тощо.

2) елементи системи контролю якості – на рівні внутрішньофірмового контролю. Система внутрішнього контролю є процесом, який організовує і здійснює керівництво для того, щоб забезпечити упевненість у досягненні цілей з погляду надійності фінансової (бухгалтерської) звітності, ефективного використання ресурсів, а також відповідності діяльності чинним нормативно-правовим актам. Внутрішній контроль передбачає: контроль основним аудитором роботи своїх асистентів, контроль роботи аудитора з боку адміністрації, контроль адміністрацією фірми кваліфікаційного рівня персоналу та дотримання ним етичних норм.

Політика контролю якості аудиторських робіт складається під впливом таких чинників:

## **Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи: проблеми, перспективи**

√ професійні вимоги – співробітники аудиторської фірми повинні дотримуватися принципів аудиту, тобто принципів незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної поведінки.

√ компетентність – аудиторську фірму слід комплектувати персоналом, який досягнув певного рівня професійної кваліфікації та компетенції і який виконує з необхідною ретельністю норми, необхідні для виконання його професійних обов'язків.

√ призначення на проведення аудиту – проведення аудиту фахівцями аудиторського підприємства, які мають необхідний досвід і рівень професійної підготовки.

√ розподіл обов'язків – потрібен належний рівень керівництва, контролю та аналізу роботи на всіх стадіях і етапах процесу аудиту.

√ отримання консультацій, пов'язаних із аудитом – у разі необхідності аудитор повинен звертатися по консультацію до представників інших, не аудиторських професій, як до тих, які працюють в аудиторській фірмі, так і до спеціалістів інших підприємств.

√ залучення і утримання клієнтів – необхідне проведення аналітичної роботи для забезпечення впевненості клієнтів щодо оцінки репутації підприємства для залучення потенційних клієнтів.

√ гнучкість політики – гнучкий постійний моніторинг і забезпечення адекватності й ефективності внутрішньої політики та процедур контролю якості робіт.

Основними принципами перевірок щодо контролю якості є

- принцип єдності – підпорядкованість усіх внутрішніх процесів системи забезпечення якості аудиту єдиній меті, а саме задоволенню вимог користувачів у якісній інформації;

- принцип безперервності – коригування напрямів діяльності підприємства з урахуванням зміни зовнішніх умов;

- принцип точності – конкретизація заходів щодо підвищення якості аудиту настільки, наскільки дозволяють зовнішні та внутрішні умови діяльності аудиторської фірми;

- принцип гнучкості – надання процесу формування системи забезпечення якості аудиту здатності змінювати свою спрямованість через

виникнення непередбачених обставин у внутрішньому й зовнішньому середовищі, що, своєю чергою, потребує оцінки чинників, які впливають на якість аудиту.

Сформульовані принципи визначили вимоги до формування системи забезпечення якості аудиту, а саме:

- цілісність – єдиний напрям розвитку елементів системи, орієнтування на стратегію розвитку і цілі забезпечення якості;
- збалансування окремих елементів системи між собою – завдання мають бути вибудовані так, щоб реалізація одного з них забезпечувала успішну реалізацію інших;
- погодженість системи забезпечення якості аудиту із зовнішнім і внутрішнім середовищем – відповідність цілей та завдань забезпечення якості аудиту прогнозованим змінам на ринку аудиторських послуг, а також загальній системі розвитку аудиторської фірми.

Крім того, для отримання високої якості аудиту потрібне дотримання таких заходів: навчання і перепідготовка аудиторів; розробка й удосконалення аудиторських нормативів; самоконтроль; розробка ефективної системи контролю якості всередині аудиторської фірми; наявність жорсткої системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг. Як висновок, дотримання зазначених принципів і вимог до формування системи забезпечення якості аудиту є гарантією раціональної організації процесу досягнення та підтримання якості аудиторських послуг на високому рівні.

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ**

**Н. Ф. МАНЬКО,**

*аспірант кафедри аудиту,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту,*

*директор ТОВ «АФ «Надійність» (м. Київ, Україна)*

В сьогоденних умовах функціонування аудиту, аудит повинен перейти на якісно новий рівень. Але, на жаль, ситуація, яка склалася, говорить про відсутність, у більшості замовників, потреби у якісному аудиті, особливо це стосується власників підприємств, звітність яких підлягає обов'язковому аудиті і в пріоритеті є мінімізація вартості отримання аудиторського звіту, як «папірця», а не офіційного документу. Хоча серед усього спектру аудиту найбільш контрольованим є обов'язковий аудит, як зі сторони Аудиторської палати України так і зі сторони регуляторів, таких як Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Національна Комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, якість аудиту ще знаходиться на низькому рівні.

Метою написання даної публікації є дослідження та оцінка проблем, які впливають на розвиток аудиту в Україні та пошук шляхів їх усунення.

Аудит в Україні є новим видом діяльності. Тому, в процесі його розвитку постає багато проблемних та суперечливих питань, які виникають під впливом цілого ряду факторів та обставин. Нестабільна економічна ситуація, яка склалася в Україні, окреслила цілий ряд проблем, які існують у професійній діяльності аудиторських фірм та аудиторів та унеможливають подальший розвиток професії. Одним із основних питань є недосконалість законодавства України, що регулює аудиторську діяльність. Відсутні законодавчий фундамент та судова практика розгляду позовів щодо аудиторів та аудиторських фірм, відсутня методика оцінки розмірів збитків, заподіяних користувачам, внаслідок неякісно проведеного аудиту. До основних проблем професійного аудиту також

потрібно віднести відсутність економічного механізму регулювання аудиту, який би включав в себе штрафні санкції за неякісне надання аудиторських послуг, обов'язковість страхування, всіма суб'єктами аудиторської діяльності, своєї відповідальності.

Серйозну стурбованість сьогодні викликає якість роботи більшості аудиторських фірм та аудиторів. Дані питання піднімаються не лише користувачами аудиторських послуг, регуляторами та державними органами, але й самими аудиторами, які зацікавлені в підвищенні престижу професії та стабільному розвитку аудиту в Україні. Негативним явищем, яке впливає на якість аудиту, є відсутність цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг, демпінгування цін на послуги аудиту, а звідси формальність його проведення. Існують аудиторські фірми, які, за наявності трьох аудиторів, мають досить високу частку виконання завдань з обов'язкового аудиту у своїх регіонах. За даними НКЦПФР найвища концентрація виконання завдань з обов'язкового аудиту, щодо фінансової звітності за 2015 рік, була в наступних регіонах: Вінницька область – дві аудиторські фірми виконали 57,14 % від усіх завдань, Житомирська область – дві аудиторські фірми виконали 65,46% від усіх завдань, Одеська область – дві аудиторські фірми виконали 41,46 %, Кіровоградська область – одна аудиторська фірма виконала 55,93 % від усіх завдань по регіону [1].

Наступною, не менш важливою проблемою є складність дотримання Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг аудиторами при виконанні завдань. Про це свідчить опитування, проведене Міжнародною Федерацією Бухгалтерів у 2014 році, згідно з яким 59% аудиторських компаній світу вказали на цю складність [2]. Слід зазначити, що Аудиторською палатою України не розроблено коментарів до прийнятих МСА, що на нашу думку гальмує та ускладнює роботу аудиторських компаній. Також не розроблено переліку та зразків робочих документів, які є необхідними при виконанні завдань з аудиту та при проходженні зовнішньої перевірки контролю якості. Застосування МСА в Україні в повному обсязі, без урахування масштабів аудиторської фірми, реальних потреб клієнта та повним документуванням



## **Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи: проблеми, перспективи**

процедур, які навіть неможливо застосувати, призводить до невинувато завищеної трудомісткості аудиту, зменшення продуктивності праці робочої групи та фінансового результату від виконаного завдання.

Корумпованість та кримінальність економічних відносин в Україні суттєво ускладнює дотримання аудиторами етичних принципів. Недостатня зацікавленість власників компаній у достовірності фінансової звітності насамперед залежить від відсутності реального ринку цінних паперів та реального ринку фінансових послуг, а також від корумпованості контролюючих органів.

Серед наведених вище проблемних питань слід виділити й інші не менш важливі питання, які впливають на престиж професії та розвиток аудиту. До них належить підвищення кваліфікації практикуючих аудиторів. Нині Аудиторська палата України вже котрий рік поспіль пропонує одні й ті самі сорокагодинні програми для аудиторів, за якими вони можуть пройти щорічне підвищення кваліфікації. Серед цих програм, на жаль, відсутні програми з реальної аудиторської практики, що робить практику значно трудомісткою та призводить до збільшення аудиторських ризиків. Для виконання завдань з аудиту залишаються проблемними питання визначення критеріїв суттєвості, застосування статистичних методів вибіркового дослідження, рівня аудиторського ризику, особливості застосування професійного судження та його доказовості, організації і методики аудиту в умовах використання інформаційних технологій. Маємо врахувати також і вплив внесення постійних змін до законодавства, яке регулює бухгалтерський та податковий облік, і те, що аудитори не завжди враховують інтереси і потреби клієнтів (користувачів інформації), які, у свою чергу, маніпулюють таким становищем і не потребують якісних послуг.

Проте не будемо лише констатувати складність ситуації на ринку аудиторських послуг. Україна має потужний потенціал та перспективи розвитку незалежного аудиту. Тому для вирішення вказаних проблем вважаємо за необхідне окреслити основні напрями їх подолання:

1) з метою адаптації законодавства України у сфері аудиту до загальноєвропейських норм необхідно прийняти проект Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

повністю визначатиме діяльність у сфері аудиту на підставі вимог Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) № 537/2014;

2) усі суб'єкти ринку аудиторських послуг мають розуміти мету, завдання аудиту; при цьому за критерії кінцевого результату слід брати не ціну, а обґрунтовані терміни виконання завдання, не втрачаючи при цьому якості послуг;

3) упровадити (організувати) сертифікацію аудиторів за прикладами загальновідомих міжнародних програм, побудованих на основі Міжнародних стандартів освіти;

4) розробити методичні рекомендації, щодо застосування МСА в Україні;

5) розробити та впровадити мінімально достатню кількість зразків робочих документів аудитора, необхідних для якісного виконання завдання та проходження зовнішньої перевірки системи контролю якості суб'єктом аудиторської діяльності;

6) створити умови для якісного проходження підвищення кваліфікації аудиторами. Проводити конкурсний відбір програм та розширити їх тематику. Аудитор повинен сам вибирати програму та центри, які будуть надавати освітні послуги;

7) розробити механізм ціноутворення, шляхом регулювання нижньої межі бюджету часу, необхідного для проведення аудиту;

8) створити однакові умови та можливості для всіх суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять свою діяльність на території України;

9) підвищувати престиж аудиторської професії шляхом надання якісних послуг. Посилювати зовнішній контроль за діяльністю аудиторських компаній та аудиторів.

Зі зменшенням обсягів тіньового бізнесу та детінізацією економіки України, подоланням такого негативного явища, як корупція роль незалежного аудиту в країні значно зросте.

Незалежний аудит є необхідним елементом функціонування ринкової економіки будь-якої країни та запорукою ефективної діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Аудит в Україні є досить новим

**Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи:  
проблеми, перспективи**

видом діяльності і тому має великі перспективи для створення індивідуальної національної системи, яка не буде поступатись світовим стандартам.

**Список використаних джерел:**

1. Проскура К., Петрик Є. Обов'язковий аудит фінансової звітності емітентів цінних паперів: аналіз результатів і оцінка можливих перспектив // Аудитор України. – 2016. – №12. – С. 16–23.
2. Аудит в Украине: развитие, проблемы и перспективы. – Режим доступа : [http// www.accounting-ukraine.kiev.u](http://www.accounting-ukraine.kiev.u)

## **ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

**Н. І. ПЕТРЕНКО,**

*д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,*

*Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і  
природокористування України “Бережанський агротехнічний інститут”  
(м. Бережани, Україна)*

Будь-яке середовище контролю є продуктом і відображенням соціально-економічного устрою суспільства в цілому. Зміни, що відбуваються в суспільстві, істотно впливають і на середовище контролю [3].

На сайті Аудиторської палати України у вільному доступі є інформація щодо діяльності аудиторських фірм та аудиторів за 2008–2012 роки [4]. На жаль, новіші статистичні дані відсутні. Тому проаналізуємо діяльність аудиторських фірм Тернопільської області на основі існуючих даних та зробимо висновки щодо тенденцій розвитку аудиту в регіоні. Упродовж 2008–2012 років є тенденція щодо зменшення кількості замовлень на аудиторські послуги в Тернопільській області (табл. 1).

Таблиця 1.

### **Обсяг наданих послуг аудиторських фірм та аудиторів**

Роки	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн	Середня вартість одного замовлення, тис. грн	Кількість замовлень на одного суб'єкта, од.	Середній дохід одного суб'єкта, тис. грн
2008	641	1 975,7	3,08	42,73	131,71
2009	528	1 660,6	3,15	37,71	118,61
2010	482	1 791,6	3,72	34,43	127,97
2011	593	2 246,4	3,79	42,36	160,46
2012	370	2 611,1	7,06	30,83	217,59

Зі зменшенням кількості угод на надання аудиторських послуг фактичний обсяг в вартісному вимірнику має тенденцію до збільшення. Також практично в два рази зростає середня вартість одного замовлення

**Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи:  
проблеми, перспективи**

за аналізований період. Так, у 2008 році середня вартість одного замовлення складала 3,08 тис. грн, у 2012 – 7,06 тис. грн.

Основною метою створення аудиторських фірм, як правило, є виконання послуг з надання впевненості. Під завданнями з надання впевненості розуміються завдання за якими аудитор робить висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями. В Тернопільській області кількість замовлень з надання впевненості за 2008–2012 роки скоротилася з 357 до 192 (таблиця 2).

Таблиця 2.

**Завдання з надання впевненості аудиторських фірм та аудиторів**

Роки	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн	Середня вартість одного замовлення, тис. грн	Кількість замовлень на одного суб'єкта, од.	Середній дохід одного суб'єкта, тис. грн	Питома вага у загальному обсязі наданих послуг, %
2008	357	857,1	2,40	23,80	57,14	43,38
2009	307	889,2	2,90	21,93	63,51	58,14
2010	272	916,0	3,37	19,43	65,43	56,43
2011	233	959,5	4,12	16,64	68,54	39,29
2012	192	1 033,2	5,38	16,00	86,10	51,89

Обов'язковий аудит – це аудиторська перевірка, яка передбачена чинним законодавством, і повинна проводитися щорічно. В Тернопільській області один суб'єкт аудиту в середньому в 2008 році виконував 18 замовлень, в 2012 році – 14 замовлень, що свідчить про тенденцію до скорочення кількості замовлень і в цілому, і на одного аудитора (табл. 3).

Таблиця 3.

**Обов'язковий аудит фінансової звітності**

Роки	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн	Середня вартість одного замовлення, тис. грн	Кількість замовлень на одного суб'єкта, од.	Середній дохід одного суб'єкта, тис. грн
2008	279	567,8	2,04	18,60	37,85
2009	259	713,6	2,76	18,50	50,97
2010	237	799,1	3,37	16,93	57,08
2011	188	708,7	3,77	13,43	50,62
2012	176	928,7	5,28	14,67	77,39

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

У ході аналізу кількості замовлень з надання впевненості за організаційно-правовою формою встановлено, що найбільшу питому вагу мають публічні акціонерні товариства (табл. 4).

Таблиця 4.

**Кількість та обсяг завдань з надання впевненості за організаційно-правовою формою суб'єктів господарювання**

Назва показників	2009 рік		2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	Кількість замовлень (угод), од.	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн	Кількість замовлень (угод), од.	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн	Кількість замовлень (угод), од.	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн	Кількість замовлень (угод), од.	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн
Завдання з надання впевненості, усього, в тому числі:	307	889,2	272	916,0	233	959,5	192	1 033,2
– державні підприємства	1	32,0	1	0,8	1	1,0	2	2,5
– комунальні підприємства	4	10,6	2	9,0	3	10,0	1	16,0
– інші види підприємств	1	9,2	1	9,9	1	15,0	0	0,0
– публічні (відкриті) акціонерні товариства	161	382,2	157	428,2	112	371,6	72	295,4
– приватні (закриті) акціонерні товариства	34	87,6	22	93,6	12	60,1	30	125,2
– товариства з обмеженою відповідальністю	35	140,6	31	135,6	42	264,1	14	98,8
– інші види господарських товариств	6	13,5	1	8,4	5	8,8	4	10,7
– об'єднання громадян, профспілки, благодійні організації та інші подібні організації	1	2,5	1	0,0	2	7,0	2	8,6
– інші організаційно-правові форми	64	211,0	56	230,5	55	221,9	67	476,0

Щодо видів економічної діяльності замовників завдань з надання впевненості, то найбільшу питому вагу в Тернопільській області складають підприємства в фінансовій сфері і в добувній та переробній промисловості (табл. 5).

**Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи:  
проблеми, перспективи**

Таблиця 5.

**Кількість і обсяг завдань з надання впевненості за видами економічної діяльності суб'єктів господарювання**

Назва показників	2009 рік		2010 рік		2011 рік		2012 рік	
	Кількість замовлень (угод), од.	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Кількість замовлень (угод), од.	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Кількість замовлень (угод), од.	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Кількість замовлень (угод), одиниць	Обсяг реалізованих послуг (без ПДВ), тис. грн.
Завдання з надання впевненості, усього, в тому числі:	307	889,2	272	916,0	233	959,5	192	1 033,2
– сільське господарство, мисливство, лісове господарство, рибальство та рибництво	10	15,2	23	55,9	16	40,4	10	33,7
– добувна промисловість, переробна промисловість	54	167,7	69	177,1	41	149,0	31	169,9
– виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	3	51,0	16	86,1	16	99,7	16	101,7
– будівництво	9	53,4	6	21,3	12	49,0	6	14,5
– торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку; діяльність готелів та ресторанів	33	75,6	16	30,7	20	108,9	15	46,2
– діяльність транспорту та зв'язку	28	57,8	21	57,7	13	38,3	5	29,2
– фінансова діяльність	66	252,1	37	218,1	44	165,4	76	535,5
– інші види економічної діяльності	104	216,4	84	269,1	71	308,8	33	102,5

До АПУ аудиторськими фірмами та аудиторами подано звітів в 2008 році – 15, в 2009 році – 14, в 2010 році – 14, в 2011 році – 14, в 2012 – 12. Станом на 31 січня 2017 року в Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів в Тернопільській області налічується 6 аудиторських фірм: ТОВ АФ «Консул»; ТОВ «ТЕР Аудит»; ТОВ АФ «Галичина-Аудитсервіс»; ТОВ «Тернопільська аудиторська компанія»; ПП «АФ "Західаудит»»; ТОВ «Аудиторсько-консультаційна фірма «Орієнтир-Т».

Слід відмітити, що таке різке скорочення кількості аудиторських фірм зумовлене змінним законодавством в сфері аудиту, а також

Постановою Кабінету Міністрів України від 04.06.2015 року № 390 «Про деякі питання проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки» [2]. Нею затверджуються критерії, за якими аудиторські фірми залучаються до проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності деяких суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Поділяємо думку О. Бойко [1], що багато вітчизняних фірм вже входять до міжнародних асоціацій аудиторів та бухгалтерів, відповідають міжнародним стандартам якості аудиторських послуг. Проте за оборотами, майновим станом та чисельністю персоналу такі фірми не можуть вільно конкурувати з «великою четвіркою», при цьому персонал вітчизняних аудиторських фірм не поступається професіоналізмом персоналу «великої четвірки». Вони мають такі самі сертифікати аудиторів, проходять щорічне навчання в Аудиторській палаті України, мають міжнародні сертифікати.

### **Список використаних джерел**

1. Бойко О. Майбутнє вітчизняного аудиту в умовах нерівної конкуренції / О. Бойко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://icrua.org/oleksandr-bojko-majbutnye-vitchiznyanogo-auditu-v-umovax-nerivno%D1%97-konkurenci%D1%97/>
2. Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки: Постанова Кабінету Міністрів України від 04.06.2015 року № 390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/390-2015-%D0%BF>
3. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук, спец. 08.00.09 «Бухгалтерській облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – К., 2009. – 44 с.
4. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні. Аудиторська палата України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/informatsiya-pro-stan-auditorskoji-diyalnosti-v-ukrajini>



**МОДЕЛІ ТА ОБ'ЄКТИ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО  
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ**

**І. Ю. ПРЕДКО,**

*здобувач кафедри бухгалтерського обліку,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Динаміка розвитку підприємства як економічної системи тісно пов'язана зі станами, в яких ця система може знаходитись в будь-який момент часу. Можна виділити п'ять таких станів:

1. Під ідеалом будемо розуміти стан, до якого підприємство прагне, але не може його досягнути, тобто таке його положення, при якому воно функціонує без будь-яких затрат, що в реальному житті неможливо.

2. Катастрофу розглядаємо як стан, в якому підприємство не хоче опинитись ні за яких умов.

3. Поточний (фактичне досягнуте) розглядається як стан підприємства, в якому воно знаходиться в даний момент.

4. Прогнозний (очікуване майбутнє) розглядається як стан підприємства, в якому воно очікує опинитись.

5. Цільовий (бажане майбутнє), розглядається як стан підприємства, в якому воно охоче опинитись у майбутньому [3].

За визначенням сучасного дослідника В. Жука, моделювання в бухгалтерському обліку – це комплексне застосування його методів та наукових підходів для відображення господарських процесів й явищ не прямо чи безпосередньо, а через специфічні створені символи та описання. Моделювання як всеохоплюючий, один із найпоширеніших наукових підходів до вивчення об'єктів, є важливою складовою розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку та передбачає, окрім іншого, і розробку методики й методичних рекомендацій (опис) [1].

Із досліджень сучасних учених можна зробити висновок, що моделювання у бухгалтерському обліку є творчим процесом цільового використання знань: у ньому методи як набір специфічних прийомів, з одного боку, є елементами методології бухгалтерського обліку, а з іншого

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

– через моделювання забезпечують реалізацію поставлених перед обліком завдань. В. Жук наголошує, що для науковців важливими є підходи до застосування моделювання (методів) у забезпеченні запитів, що ставляться перед бухгалтерським обліком завданнями практики та розвитком економічної науки.

Методики й методичні рекомендації є моделюванням, що об'єднує практичний і теоретичний сегменти обліку. В основному вони є моделями моделей (документів, проводок, звітних форм тощо), котрі поєднуються на певних концептуальних рівнях вирішення тих чи інших проблем.

М. Шигун визначає функції моделювання у порівнянні з елементами бухгалтерського обліку (загальне бачення) (табл. 1, за даними [2]), що надає можливість розробки інструментарію для моделі обліково-контрольного забезпечення підприємства в умовах кризи (при обранні стратегії реструктуризації).

Таблиця 1

**Функції облікового моделювання та їх зв'язок з елементами методу бухгалтерського обліку**

<b>№ з/п</b>	<b>Сфера застосування облікових моделей</b>	<b>Функції моделювання</b>	<b>Зв'язок з елементами методу обліку</b>
1	2	3	4
1.	Збирання інформації про факти господарського життя	дослідницька	документування, інвентаризація
		вимірювальна	оцінка, інвентаризація
		дескриптивна	документування
2.	Модифікація даних в обліковій системі	імітаційна	подвійний запис
		прогностична	калькулювання
		ілюстративна	документування, рахунки
3.	Передача інформації користувачам	інформаційна	документування, баланс, звітність
		пояснююча	звітність
		інтерпретуюча	звітність
		оптимізаційна	оцінка, калькулювання
4.	Розвиток об'єкта управління через створення нових господарських зв'язків	критеріальна (параметрична)	калькулювання, документування
		генетична	–
5.	Науковий розвиток бухгалтерського обліку	комунікативна	–
		наукова	–
6.	Професійна підготовка облікових кадрів	просвітницька	–
7.	* Зниження ризиків при впровадженні стратегії реструктуризації	системна	оцінка, інвентаризація, документування, баланс, звітність

*\*доповнено автором*

**Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи:  
проблеми, перспективи**

За проведеним дослідженням теоретичного надбання з питань бухгалтерського обліку, аналізу та контролю суб'єктів господарювання можна зробити висновок, що оптимізація обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств може суттєво вплинути на процес їх розвитку. Це особливо важливо для підприємств зі статусом місто утворюючих, що є стратегічно важливими для розвитку економіки в цілому.

Одним з найважливіших об'єктів в моделі проведення реструктуризації підприємств України є умовні зобов'язання, бо саме в цій групі виникають додаткові об'єкти обліку. Недосконалість нормативного забезпечення регулювання питань з обліку, оцінки умовних зобов'язань зумовлює формування ряду дискусій як на теоретичному, так і на практичному рівнях. Виникнення потреби в узагальненні результатів досліджень учених з метою визначення основних питань обліку та контролю умовних зобов'язань, необхідність уточнення їх сутності в умовах нестабільного економічного середовища визначають актуальність проведеного дослідження.

У другій половині 1960-х років у країнах ринкової економіки особливу увагу в прогнозуванні, бухгалтерському обліку, внутрішньому і зовнішньому аудиті стали приділяти створенню резервної системи підприємств. У зв'язку з цим значний теоретичний і практичний інтерес представляє розгляд концепції резервування як основи побудови системи бухгалтерського обліку резервної системи, формування якої представлено в табл. 2 (розроблено автором).

Таблиця 2

**Формування моделі бухгалтерської резервної системи підприємства в умовах впровадження реструктуризації**

<b>Умови нарахування резервів</b>	<b>Характеристика умов нарахування резервів</b>
1	2
Поточне зобов'язання, що виникло в результаті минулих подій	Минулі події, на яких засновані зобов'язання, виникають та відображаються в обліку незалежно від майбутніх подій і майбутніх дій компанії. Будь-які наміри організації, які приймаються в односторонньому порядку, не визнаються зобов'язаннями і не вимагають нарахування резервів
Існування можливості погашення зобов'язання економічно вигідними для підприємства ресурсами	Ймовірність вибуття економічно вигідних для підприємства ресурсів є обов'язковою умовою для визнання зобов'язання та нарахування резерву. Коли не очевидно, що потрібні ресурси для погашення зобов'язання, резерв під таке зобов'язання не визнається. В цьому випадку зобов'язання визнається як умовне

Продовження табл. 2

1	2
Можливість надійної оцінки зобов'язання	Надійна оцінка зобов'язання є неодмінною умовою нарахування резерву. Сума, визнана в якості резерву, є найкращою при оцінці витрат, необхідних для погашення поточного зобов'язання на звітну дату. Найкраща оцінка – це сума, яку можна сплатити для погашення зобов'язання на звітну дату
Обов'язкове відображення в обліковій політиці підприємства	Методики визнання та нарахування. Внесення змін в облікову політику

Резервна система являє собою комплекс резервів і регуляторів, які забезпечують досягнення конкретних цілей і результатів, що формується за рахунок регульованих і нерегульованих джерел, відповідних принципам бухгалтерського обліку. Окремо зазначимо важливість відображення підходів до створення резервів в такому обов'язковому для сучасного підприємства документі, як облікова політика, оскільки її прийняттю передуює рішення керівництва щодо доцільності створення резервів.

### **Список використаних джерел**

1. Жук В. М. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3 – С. 26–32.
2. Шигун М. М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук, спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / М. М. Шигун. – К., 2010. – 36 с.
3. Цветков И. В. Фрактальная размерность временного ряда как «флаг» катастроф в социально-экономических процессах / И. В. Цветков // Моделирование сложных систем. – Вып. 3. – Тверь: Изд-во ТвГУ, 2001. – С. 121–144.

**ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВНУТРІШНІМ АУДИТОРОМ РИЗИКІВ  
СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПРИ ЗАСТОСУВАННІ  
НОРМАТИВНОГО МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ**

**С. В. СЕЛІЩЕВ,**

*к. е. н., асистент Національного центру обліку та аудиту,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

У сучасних умовах все більш очевидною стає необхідність підвищення дієвості та оперативного контролю над організацією обліку витрат за місцями їх виникнення, видам продукції і центрами відповідальності шляхом впровадження внутрішнього аудиту. Аналіз чинної практики показав, що для промислових підприємств найбільш ефективним в аспекті забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю є нормативний метод обліку витрат.

Для отримання внутрішнім аудитором розуміння ризиків, пов'язаних з ефективністю організації системи внутрішнього контролю, можна визначити ступень забезпечення застосування елементів нормативного методу обліку витрат, основними складовими якого є:

– попереднє складання нормативних калькуляцій на основі технічно обґрунтованих діючих норм витрат виробництва за основними статтями витрат у натуральному і грошовому вираженні й використання їх в обліку;

– облік змін діючих поточних норм щодо впроваджених організаційно-технічних заходів і визначення впливу цих змін на рівень собівартості продукції;

– облік відхилень фактичних витрат від діючих норм за місцями їх виникнення, об'єктами обліку (видами продукції, робіт, послуг або однорідних виробів), статтям витрат, причинах і винуватцям (ініціаторам);

– облік фактичних витрат на виробництво з розподілом витрат за нормами, відхилень від норм і зміна норм.

Така організація обліку дозволяє ефективно здійснити поточний контроль за витратами на виробництво, оскільки фактичні витрати в

поточному обліку зіставляються з нормативними і виявляються відхилення від норм. Використання цієї інформації дає можливість аудитору визначати в оперативному порядку ефективність системи внутрішнього контролю та управління собівартістю продукції.

Аудитору доцільно дослідити процес фіксації у калькуляційній відомості за підсумками суми змін норм і відхилень від норм і встановлюють фактичну собівартість товарної продукції. Нормативний спосіб калькулювання собівартості продукції дозволяє економічно обґрунтовано обчислити фактичну собівартість випуску і кожної одиниці окремих видів продукції.

Основна перевага системи нормативного методу обліку і контролю витрат – виявлення в оперативному порядку відхилень фактичних витрат від діючих норм витрат матеріалів, заробітної плати та інших виробничих витрат, їх причин та впливу на собівартість продукції. Організація на окремих ділянках виробництва систематичного спостереження за відхиленнями від діючих норм дозволяє в оперативному порядку усунути недоліки. Практика показує, що методика нормативного обліку і контролю витрат є універсальною. Вона не суперечить сформованим методам обліку витрат і калькулювання собівартості, а навпаки, пропонує необхідність групування витрат за певними об'єктами обліку.

Ступінь та правильність застосування методу нормативного обліку і контролю і на його основі – оперативне виявлення відхилень від норм витрат є основним параметром оцінки ефективності контролю за зниженням витрат виробництва. При цьому облік відхилень організується так, щоб можна було виявити відхилення за місцями їх виникнення, причин і винуватців.

Окрему увагу при оцінці ризиків аудитору слід приділити визначенню наявності та ступеня оперативності системи попередження і ліквідації причин, що викликають понаднормативні витрати.

Застосування нормативного методу обліку витрат забезпечує найбільшу ефективність системи внутрішнього контролю промислового підприємства, що у свою чергу, дозволяє мінімізувати аудиторський

**Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи:  
проблеми, перспективи**

ризик, пов'язаний з надійністю системи внутрішнього контролю. Внутрішній аудит вважається важливим компонентом внутрішньогосподарського контролю. З метою забезпечення високої ефективності внутрішнього аудиту підприємству необхідно створити і рекомендувати до впровадження застосування галузевих нормативів, положень і технологічних регламентів.

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ:  
ПЕРСПЕКТИВИ ВПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ**

**Ю. Б. СЛОБОДЯНИК,**

*д. е. н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,  
Одеський національний економічний університет (м. Одеса, Україна)*

Суспільно-політичні події останніх років в Україні продемонстрували необхідність і важливість підтримання довіри громадян до влади. Криза довіри стала одним з потужних чинників перегляду основ функціонування системи державного управління в країні. На перший план вийшли питання законності, прозорості та відкритості дій влади, її підзвітності суспільству. Забезпечення незалежної, об'єктивної і публічної оцінки дій окремих чиновників, а також результатів і перспектив соціально-економічного розвитку є основними завданнями сучасної системи контролю в державі. Цьому сприятиме запровадження і подальша розбудова системи державного аудиту.

Сучасні тенденції зростання економічної взаємозалежності країн світу, посилення процесів глобалізації, міжнародного тероризму, необхідність забезпечення сталого розвитку в умовах загострення екологічних, соціально-політичних і фінансово-економічних проблем обумовлюють нові функції і завдання вищих контрольних інституцій. На початку XXI ст. провідну роль відіграє незалежність контрольних органів, прозорість їх функціонування і тісна взаємодія з громадянським суспільством.

Інститут державного аудиту у світі наразі отримав широке визнання, оскільки підтвердив свою спроможність підвищувати відкритість і відповідальність управління людськими, природними, економічними, фінансовими та іншими суспільними ресурсами. Діяльність Міжнародної організації вищих органів державного аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI), що була заснована у 1953 році та сьогодні налічує 194 повних і 5 асоційованих членів, спрямована на підтримання високих стандартів зовнішнього державного аудиту, обмін



## **Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи: проблеми, перспективи**

кращим досвідом у забезпеченні ефективної роботи урядів країн, їх прозорості, підзвітності та результативності боротьби з корупцією.

Останнє десятиріччя INTOSAI спрямовує значні зусилля на розробку і впровадження міжнародних стандартів державного аудиту, які б забезпечували високу якість контрольних заходів і враховували існуюче розмаїття систем і форм державного управління, законодавчих систем, підходів до організації функціонування вищих органів державного аудиту, національних традицій тощо. І якщо повна уніфікація у сфері контролю державних фінансів неможлива в принципі, обмін кращим досвідом сприяє впровадженню окремих його результатів, їх подальшому розвитку, що в цілому значно підвищує якість і ефективність державного аудиту.

У зв'язку з цим у 2007 році було створено Комітет з професійних стандартів INTOSAI, на який покладено розробку і актуалізацію стандартів. Перший комплект Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI) був представлений і схвалений на XX Конгресі INTOSAI у Південній Африці у 2010 році. Було визначено розподіл всіх основоположних документів ISSAI за чотирма рівнями зі встановленням систематичного кодування. Перший і другий рівні присвячені інституційним вимогам до вищих органів державного аудиту, третій рівень відображає фундаментальні принципи проведення аудиту у державному секторі, а на четвертому містяться оперативні керівництва з застосування зазначених вище принципів під час проведення різних форм аудиту [1]. ISSAI складаються з усіх документів, схвалених Комітетом з професійних стандартів INTOSAI, які включають в себе рекомендації з правових, організаційних і професійних умов проведення аудиту та будь-яких інших завдань, що можуть бути покладені на вищий орган державного аудиту. У разі необхідності ISSAI можуть включати в себе приклади або опис передового досвіду.

У 2013 р. фундаментальні принципи державного аудиту було оновлено відповідно до сучасних вимог. Переглядом фундаментальних принципів аудиту і адаптацією інших стандартів займалася проектна група, до якої увійшли вищі органи державного аудиту Австрії, Бразилії, Великої Британії, Данії, Європейської рахункової палати, Індії, КНР, Мексики, Норвегії, ПАР, Словаччини, США та Швеції. Відтепер

ISSAI 100 встановлює обов'язкові для всіх фундаментальні принципи, що застосовуються у сфері державного аудиту, а ISSAI 200, 300 і 400 спрямовані на подальший розвиток цих принципів.

На останньому XXII конгресі INTOSAI, що відбувся у грудні 2016 року в Об'єднаних Арабських Еміратах, було підписано Декларацію Абу-Дабі, прийнято Стратегічний план INTOSAI на 2017–2022 рр. та ухвалено нову редакцію окремих професійних стандартів ISSAI. Наразі чинні стандарти ISSAI закріпили три основні форми проведення державного аудиту – державний фінансовий аудит (financial auditing), державний аудит ефективності (performance auditing) і державний аудит відповідності (compliance auditing). Також підтверджено, що проведення державного аудиту у трьох основних формах дозволяє виконати поставлені перед вищими органами державного аудиту завдання з забезпечення транспарентності та ефективності влади.

Важливе значення має питання використання і посилення на ISSAI під час проведення аудиту та формулювання висновку вищим органом державного аудиту. Принципи ISSAI можуть бути використані як основа: для розробки стандартів, для прийняття національних стандартів (заснованих на 3-му рівні ISSAI) і для прийняття керівних принципів з конкретних питань (4-й рівень ISSAI).

Ступінь гармонізації національних стандартів у сфері державного аудиту з ISSAI залежить від багатьох факторів, зокрема від готовності кожної країни – члена INTOSAI до прийняття окремих рівнів стандартів. Так, для оцінки відповідності рівнів 2 і 4 ISSAI створено Інструментарій оцінки відповідності стандартам (Compliance Assessment Tools, iCAT), що регулює процеси проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності й аудиту відповідності. Застосування iCAT дозволяє визначити і проаналізувати причини невідповідності стандартам ISSAI. Крім того, очікується проведення широкомасштабних навчань і сертифікації інструкторів з ISSAI. А у довгостроковій перспективі впровадження ISSAI передбачає заходи з інституційного та організаційного посилення вищих органів державного аудиту, зміцнення їх незалежності, законодавчої бази, підвищення ефективності управління тощо.

## **Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи: проблеми, перспективи**

Основними перешкодами на шляху швидкого поширення ISSAI серед вищих органів державного аудиту країн-учасниць INTOSAI спеціалісти називають обмежені людські ресурси, фінансові труднощі та мовний бар'єр. Зважаючи на це, основними завданнями з просування ISSAI є переклад стандартів на національні мови, обмін досвідом і співробітництво з організаціями, що вже впровадили ISSAI, проведення навчальних семінарів з конкретних питань (наприклад, з аудиту ефективності чи з аудиту відповідності), збирання корисної інформації, інструкцій, методичних матеріалів щодо успішного досвіду впровадження ISSAI і поширення цієї інформації серед інших вищих органів державного аудиту.

З цієї позиції надзвичайно корисним є досвід вищих органів державного аудиту та знання, якими вони можуть обмінюватися між собою. Задля виконання цього завдання всі ухвалені стандарти оприлюднені на офіційному сайті ISSAI. Крім того, запланований розвиток і підтримка загального форуму. Водночас високу якість стандартів, широке їх визнання, прийняття і поширення не можна забезпечити без моніторингу їх впровадження з боку INTOSAI, що передбачене прийнятим в Абу-Дабі Стратегічним планом 2017–2022. Також важливу роль відіграватиме професійна підготовка і практичний досвід державних аудиторів, залучених до проведення різних форм державного аудиту.

Отже, процес стандартизації у сфері стандартів державного аудиту є перманентним, а його наслідками мають стати широке використання багатьма країнами стандартів ISSAI, покращення якості державних аудитів, підтримка громадськості та довіра з боку суспільства до результатів діяльності вищих органів державного аудиту.

Україна як повноправний член INTOSAI має розпочати впровадження стандартів ISSAI на певному їх рівні. Проте наразі лише задеклароване застосування основних принципів діяльності INTOSAI і стандартів ISSAI в оновленому в 2015 р. Законі України «Про Рахункову палату» [2]. Разом з тим процес упровадження стандартів потребує подальших виважених кроків: здійснення їх офіційного перекладу українською; професійної підготовки фахівців Рахункової палати; проведення оцінки можливості прийняття стандартів на відповідному

рівні; подальшої розробки і оприлюднення національних стандартів, гармонізованих з ISSAI; обміну досвідом з вищими органами державного аудиту інших країн. Не менш важливим аспектом є популяризація діяльності Рахункової палати для забезпечення належного рівня суспільної довіри до результатів її функціонування.

Застосування Рахунковою палатою стандартів ISSAI в перспективі має забезпечити високу якість аудитів, що проводяться на їх основі, сприятиме прозорості, підзвітності та ефективності системи державного управління, зростанню довіри до неї з боку міжнародних контрагентів України.

### **Список використаних джерел**

1. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.issai.org/composite-347.htm>
2. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 року № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

## **ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕТАПІВ ВИКОНАННЯ ІНШИХ ПОСЛУГ ПРОФЕСІЙНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

**Л. В. ЧИЖЕВСЬКА,**

*д. е. н., професор, професор кафедри обліку і аудиту,  
Житомирський державний технологічний університет  
(м. Житомир, Україна)*

**О. Р. АНТОНЮК,**

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,  
Національний університет водного господарства та  
природокористування (м. Рівне, Україна)*

Традиційно аудиторські фірми надають своїм клієнтам різноманітні послуги, відмінні від аудиту, які відповідають їх кваліфікації та досвіду. Внаслідок широкого спектру аудиторських послуг та збільшення частки інших аудиторських послуг в діяльності аудиторських фірм виникає необхідність в удосконаленні процесу їх виконання, особливо організаційно-методичної складової. Актуальність цього питання загострюється з погляду відповідальності аудиторів за якість надання не лише аудиту, але й інших аудиторських послуг. Аудиторська фірма здійснює перевірку контролю якості інших послуг у випадках, коли вони відповідають критеріям оцінки для визначення необхідності проведення перевірки контролю якості аудиторських послуг, встановлених фірмою. До таких критеріїв, відповідно до «Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [1], зокрема належать:

- ✓ характер аудиторської послуги та ступінь, до якої вона привертає увагу суспільства;
- ✓ ідентифікація незвичайних обставин і ризиків аудиторської послуги;
- ✓ наявність законодавчих або нормативних вимог щодо обов'язковості впровадження контролю якості конкретних аудиторських послуг.

Як зазначено в цьому документі, перевірка контролю якості виконання завдання має здійснюватися для виконання таких завдань:

- а) завдання з обов'язкового аудиту;
- б) інші завдання з аудиту та огляду фінансової звітності;

- в) завдання з надання впевненості;
- г) завдання з супутніх послуг [1].

Як бачимо, нині інші аудиторські послуги не є предметом перевірки зовнішнього контролю якості, але беззаперечно мають бути предметом уваги внутрішньофірмового контролю якості.

Забезпечення якості аудиторських послуг значною мірою залежить від організації процесу виконання послуги. Виконання інших аудиторських послуг вимагає глибоких і системних знань про предметно-змістові особливості кожного виду аудиторських послуг. Зважаючи, що на сьогодні відсутні стандарти міжнародного та національного рівнів, інші документи, які визначають організаційні етапи виконання різних послуг, відмінних від аудиту, завдань з надання впевненості, супутніх та узгоджених процедур, ми вважаємо актуальним окреслити й уніфікувати певні етапи їх виконання. Важливою умовою при реалізації зазначених нижче етапів є наявність відповідних знань з предмета виконання послуги та обґрунтованих критеріїв, на основі яких формуватимуться процес та результати виконання послуги.

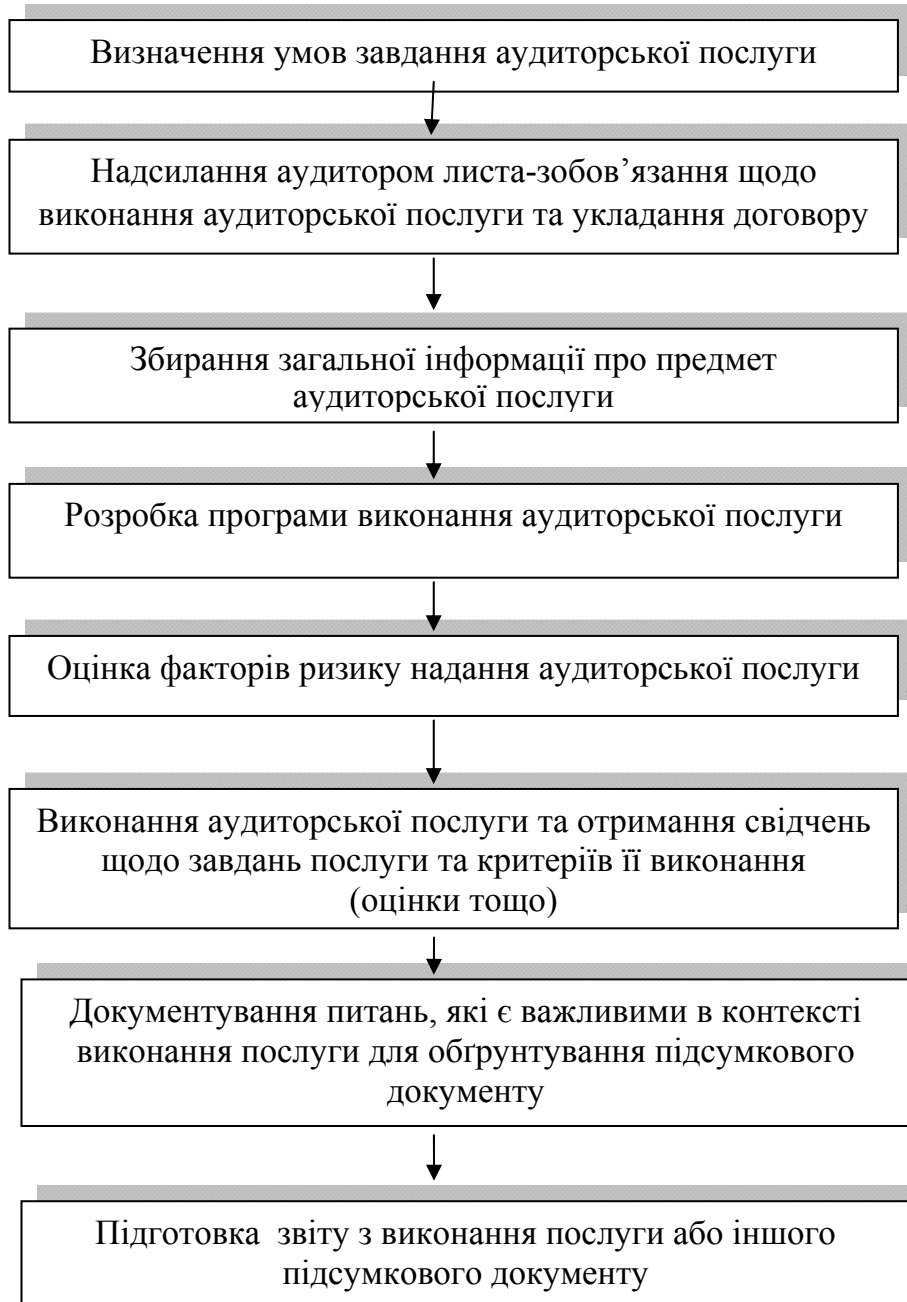
Здійсненню послуги передують процедура вибору замовника та укладання договору з ним. Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» [2], аудит може проводитись лише на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником, а для виконання інших послуг, напр. консультацій, укладання договору не є обов'язковим.

В інтересах і замовника, і аудитора доцільно, щоб аудитор надіслав замовникові лист-зобов'язання або інший документ, що допоможе уникнути непорозумінь щодо завдання послуги. Лист-зобов'язання документує і підтверджує прийняття призначення аудитором, мету та обсяг аудиторської послуги, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом і форму будь-яких звітів та інших підсумкових документів.

З урахуванням наявної методологічної та методично-організаційної бази виконання аудиту можна визначити етапи з виконання інших аудиторських послуг (рис. 1, розроблено авторами). Під іншими послугами ми розуміємо інші послуги, визначені «Переліком послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)», затвердженим АПУ від 27.09.2007 р. [3], пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм): ведення обліку, складання фінансових звітів, відновлення обліку, консультації, розробка для замовника документів та інші послуги .

**Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи:  
проблеми, перспективи**

Далі аудитор має переходити до планування процесу виконання послуги. Аудитори повинні планувати свою роботу так, щоб мати можливість своєчасно і ефективно виконати замовлення. Характер планування залежить від виду послуги (консультування на довгостроковій основі, відновлення обліку, розробка документів тощо). У процесі планування аудиту традиційно розробляють два основних види документів – план і програму аудиту. Такий підхід доречно застосувати і щодо інших аудиторських послуг, віддаючи перевагу програмі їх виконання.



**Рис. 1. Уніфіковані етапи виконання аудиторських послуг, відмінних від аудиту, завдань з надання впевненості, огляду та супутніх послуг**

Мета та можливі предмети виконання аудиторської послуги залежать від конкретного замовлення, вони можуть бути різними та стосуються переважно фінансової інформації. Вкрай важливо чітко ідентифікувати характер завдання, його мету та ідентифікацію фінансової інформації, яка потрібна для виконання послуги. Аудитор має впевнитися в тому, що представники суб'єкта господарювання або інші визначені сторони, яким буде надано примірники підсумкових документів, чітко розуміють завдання (послуги) та його умови. Питання, які слід узгодити, охоплюють:

– характер послуги, включаючи той факт, що виконані дії не є аудитом або оглядом, іншим завданням з надання впевненості, супутньою послугою або узгодженою процедурою. Це означає, що відповідно не буде висловлено впевненості;

– висловлення мети аудиторської послуги;

– ідентифікацію фінансової інформації, якої стосуватиметься виконання аудиторської послуги;

– характер, строки та обсяг конкретних процедур, які слід застосувати для виконання завдання;

– передбачувану форму підсумкових документів.

Завершальним етапом виконання послуги є складання звіту або іншого підсумкового документу.

### **Список використаних джерел:**

1. «Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (затв. рішенням АПУ 27.09.2007 р., № 182/4). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.aru.com.ua>

2. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХП (в редакції змін від 14.09.2006 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.aru.com.ua>

3. «Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)», затв. АПУ від 27.09.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.aru.com.ua>



## **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ МСА В УКРАЇНІ**

**Є. І. ЧОПЛЯК,**

*аспірант кафедри аудиту,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту,*

*аудитор ТОВ «АФ «Надійність» (м. Київ, Україна)*

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) є підзаконними актами міжнародного значення. Радою з міжнародних стандартів аудиту і надання впевненості (РМСАНВ) Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) передбачено, що МСА можуть використовуватись так: братися до уваги; використовуватись як основа для розроблення національних стандартів аудиту; прийматись як національні стандарти аудиту [1].

Стандарти РМСАНВ регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються відповідно до Міжнародних стандартів [2]. МСА формують єдині базові вимоги до якості та надійності аудиту та визначають певний рівень гарантії результатів аудиту у разі їх дотримання [3].

Міжнародні стандарти аудиту встановлюють та розкривають порядок застосування основних правил здійснення професійної діяльності аудиторів. При цьому такі правила не тільки визначають зміст процедур, які повинен виконувати аудитор, але й пов'язують їх з можливим потенційним результатом – якістю наданих аудитором послуг. Використання стандартів робить незалежний аудит зрозумілим для будь-якого користувача. Тому в сучасних умовах розвитку економіки, для якої характерні процеси глобалізації та створення єдиних інформаційних стандартів, застосування МСА дозволяє розширити рамки економічної інтеграції [4].

Дослідженням розвитку аудиторської діяльності в Україні та адаптації до Міжнародних стандартів аудиту досліджують ряд вітчизняних спеціалістів, а саме С. Столярова, М. Огійчук, В. Галкін, В. Жук, С. Голов, С. Канигін, Ю. Прозоров та ін. [5].

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

Відповідно до рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 року № 122/2, МСА Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті, як національні нормативні документи з 01.01.2004 року.

Закон України «Про аудиторську діяльність» зазначає, що при здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту. Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону. Затвердження стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України. Стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання [6]. АПУ, за погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів, щорічно має здійснювати переклад та видання державною мовою Міжнародних стандартів аудиту.

Прийняття Україною в 2004 році Міжнародних стандартів аудиту викликало ряд спорів, пов'язаних, перш за все, з мовним питанням. Згідно з Меморандумом про порозуміння з Міжнародною федерацією бухгалтерів, Міжнародні стандарти аудиту було перекладено українською мовою. Офіційна ж мова МСА – англійська. Цей момент значною мірою ускладнює роботу з нововведеннями в стандартах і своєчасністю їх застосування.

У світовій практиці за періоди, що закінчилися 15 грудня 2016 року та після цієї дати – щодо аудиторських перевірок фінансової звітності, вступили в силу змінені стандарти в редакції 2015 року. Рада з Міжнародних стандартів аудиту (The International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) вирішила змінити аудиторський висновок у відповідь на прохання інвесторів та інших користувачів фінансової звітності. Користувачам потрібна більш релевантна інформація від аудиторів, більш інформативний аудиторський висновок [7].

Наразі в Україні діють МСА у редакції 2014 року. Стосовно змін, які запроваджені МФБ, АПУ було ухвалено рішення від 26.01.2017 року № 338/8 «Про можливість застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2015 року до дати офіційного затвердження українського

## **Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи: проблеми, перспективи**

перекладу цього видання Аудиторською палатою України», де зазначено, що аудиторським фірмам та аудиторам дозволяється, за наявності ініціативи та/чи згоди замовників аудиту, добровільне застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2015 року, яке оприлюднено на веб-сайті Ради з Міжнародних стандартів аудита та надання впевненості, раніше, а саме: до дати офіційного затвердження Аудиторською палатою України українського перекладу вказаного видання стандартів (Рішення АПУ). Цим рішенням Аудиторська палата перекладає відповідальність, за використання / не використання нових стандартів на аудиторів та аудиторські фірми.

Застосування МСА в сучасній практиці аудиту супроводжується багатьма суперечностями та невизначеностями. Досить часто вітчизняні аудитори стикаються з відсутністю своєчасного нормативного реагування, на зміни, які відбуваються в світовій практиці аудиту. Для відповідності вимогам користувачів, сучасному аудитору доводиться звертатися до практики аудиторів з інших країн, де інформаційне та нормативне реагування більш своєчасне. Наведені обставини є досить вагомими підставами, які не дають вітчизняним аудиторським фірмам працювати «в ногу з часом» та відповідати критеріям світової аудиторської спільноти, а також мати перевагу в Україні при виборі аудиторської компанії перед іноземними аудиторськими компаніями.

### **Список використаних джерел**

1. Петрик О.А. Аудит: [підручник] / А. О. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін. ; за ред. А. О. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2014р., частина 1 / пер. з англ. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2015. – 985 с.
3. Пилипенко І. І. Сучасний аудит: [підручник] / І. І. Пилипенко, Т. О. Каменська, М. Д. Корінько та ін. ; за ред. І. І. Пилипенка. – К. : ДП «Інформ. аналіт. агентство», 2015. – 643 с.
4. Радська В. В. Стандарт аудиту та етики. Аудит. Бібліотека українських підручників [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://libfree.com/140282287\\_buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_auditstandarti\\_auditu\\_etiki.html](http://libfree.com/140282287_buhgalterskiy_oblik_ta_auditstandarti_auditu_etiki.html)

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

5. Розвиток аудиторської діяльності в Україні із запровадженням Міжнародних стандартів аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/rozvitok-auditorskoi-diyalnosti-v-ukraini-iz-zaprovadzhennyam-mizhnarodnih-standartiv-auditu.html>

6. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XI станом на 14.09.2006 р.

7. Зміни в Міжнародних стандартах аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://stakeholder.com.ua/world/zmini-v-mizhnarodnix-standartax-audit.html>

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ  
ЕФЕКТИВНОСТІ**

**О. А. ШЕВЧУК,**

*д. е. н., доцент, проректор з навчальної та методичної роботи,*

*Університет державної фіскальної служби України*

*(м. Ірпінь, Україна)*

Процес політико-економічної трансформації зобов'язав публічний сектор впровадити принцип співвідношення ціни й якості, тобто доцільного, економічного, ефективного витрачання коштів, що вимагало нагляду за видатками державного бюджету також і з точки зору якості управління фінансами. У цьому зв'язку вищі органи фінансового контролю (ВОФК) стали виконувати консультативну функцію при визначенні кращого співвідношення ціни і якості і були, таким чином, залучені в механізм прийняття рішень. При здійсненні попереднього контролю ВОФК отримали можливість суттєво впливати на фінансові наслідки рішень, що приймаються. Відтак, останніми роками особливе місце в контролі за використанням публічних фінансів і державної власності належить аудиту ефективності.

Проблематикою аудиту ефективності в усіх його проявах займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як І. Алексеєва, Н. Аюбов, І. Басанцов, І. Богатая, М. Васильєва, Ю. Воронін, І. Дрозд, Є. Дусаєва, В. Жуков, Я. Кузьмінов, Є. Мних, С. Рябухін, С. Степашин, Л. Тітова, Н. Фадейкіна, Н. Шевченко та ін.

Водночас теоретико-методологічні засади аудиту ефективності попри численні публікації з цієї проблематики залишаються недостатньо дослідженими. А відтак, значущість аудиту ефективності та незавершеність наукових напрацювань у цьому напрямі зумовлюють необхідність продовження досліджень в цій сфері.

Аудиторська діяльність має певне інституціональне оформлення і її слід розглядати з урахуванням впливу різних соціальних, правових,

політичних, економічних й інших інститутів. Загалом, інститути є сукупністю правил і норм, формального (закони, нормативні документи) і неформального (добровільно прийняті етичні кодекси, стандарти, угоди) характеру, завдяки яким визначаються основні обмеження і форми здійснення соціальної діяльності.

Н. Фадейкіна теоретично обґрунтовує необхідність застосування інституціонального підходу до дослідження теоретичних і практичних проблем аудиторської діяльності, ввела в науковий обіг поняття *інституту аудиту* і *інституціонального середовища аудиторської діяльності*, завдяки яким з'являється можливість дослідити *інституціональну природу аудиторської діяльності* [3]. З огляду на це Н. Фадейкіна робить висновок, що концептуальний аналіз основ аудиторської діяльності неможливий без розуміння інституціональної природи сучасного аудиту. А відтак, ця дослідниця трактує *інститут аудиту* як сукупність формальних і неформальних норм, правил і стандартів, що визначають рамки взаємодії різних суб'єктів щодо аудиторської діяльності, а *інституціональне середовище аудиторської діяльності* – як сукупність інститутів і суспільних відносин, що зумовлюються ними, в рамках яких здійснюється функціонування інституту аудиту.

С. Степашин вважає наявність сильного і ефективного інституту *державного аудиту* (поряд зі збереженням стабільності конституції, яка містить в собі ефективну систему стримувань і противаг, а також підвищенням відповідальності і професіоналізму еліт) одним з трьох об'єктивних чинників, здатних поставити надійні перепони зростанню бюрократії. При цьому він наголошує, що завдяки своїм інституціональним особливостям і методам роботи, державний аудит здатний добиватися граничної ясності у відносинах між державою і суспільством, оскільки він виходить з реальних інтересів людей – “споживачів” послуг держави [2].

## **Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи: проблеми, перспективи**

Розширення об'єктів державного аудиту має відбуватись одночасно з введенням у практику нових форм і методів контролю. Такими формами є *аудит раціональності*, *аудит адекватності* і *аудит ефективності*.

При цьому *аудит раціональності* покликаний дати відповідь на те, чи знаходиться в наукових рамках можливого те чи інше рішення, яке пропонують органи державної влади. Мова йде про введення в правове поле рекомендацій науки. Аудит раціональності має уможливити органам державної влади побачити незалежну, не зв'язану з політичними уявленнями думку про раціональність реалізації пропонованих управлінських рішень, їх можливість, здійсненність, наслідки. Аудит раціональності базується не на фінансовому аудиті, а на проведенні експертизи, тобто дослідженні і оцінці проекту шляхом аналізу інформації в певній сфері в цілях виконання завдань, що стоять перед органом державного аудиту. Аудит раціональності дає відповідь на запитання про те, чи можливо взагалі виконати запропонований проект.

На відміну від аудиту раціональності, *аудит адекватності* здійснюється вже стосовно управлінських рішень, реалізувати які можливо. Він відповідає на запитання про те, до яких наслідків призведе реалізація рішень, що приймаються, і за яких умов реалізація даного рішення носитиме стійкий характер. Органам державного аудиту слід здійснювати аудит адекватності як до прийняття рішення, так і в період, коли відповідне рішення реалізується.

У рамках же *аудиту ефективності* перевіряється вже не процес прийняття рішень органами представницької і виконавчої влади і не хід їх реалізації, а фактично досягнутий внаслідок таких рішень ефект. На відміну від аудиту раціональності, заснованому на експертизі, і аудиту адекватності, що використовує як методологію фінансового аналізу, так і обстежень, аудит ефективності цілковито базується на фінансовому аналізі і проводиться у взаємозв'язку з фінансовим аудитом – традиційною формою контролю за фінансовими ресурсами (хоча окремі дослідники виокремлюють і *фінансово-господарський аудит* в бюджетній сфері [4]). Відмінності фінансового аудиту і аудиту ефективності представлені у табл.1 (розроблено автором).

Таблиця 1

**Відмінності фінансового аудиту і аудиту ефективності**

<b>Сутнісні ознаки</b>	<b>Фінансовий аудит</b>	<b>Аудит ефективності</b>
Цільова спрямованість	виявлення порушень, помилок, відхилень від законів і встановлених правил, ознак зловживань	перевірка дбайливості витрачання коштів з урахуванням досягнення конкретних результатів
Предмет контролю	перевірка цільового використання бюджетних коштів	поряд з цільовою перевіркою використання бюджетних коштів здійснюється перевірка ефективного їх використання і робиться висновок про результативність управлінської діяльності органів державної влади
Об'єкти	організації, підприємства і установи	організації, підприємства і установи, соціальні групи громадян
Методи	документальна і фактична перевірка операцій з державними коштами і власністю, а також їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності	аналіз організаційної роботи, ситуацій; порівняльний аналіз, синтез; опитування, інтерв'ю, співбесіди, анкетування
Законодавче унормування поняття	унормований	неунормований
Результат	визначення цільового / нецільового використання бюджетних коштів	більш повна, якісно інша картина використання державних коштів, ніж при проведенні фінансового аудиту, з'ясування досягнення мети надання бюджетних коштів
Наявність відповідних індикаторів	необхідність розробки критеріїв і показників ефективності бюджетних видатків відсутня	є необхідність розробки критеріїв і показників ефективності бюджетних видатків за галузями господарського комплексу і сегментами соціальної сфери країни
Звіти	звіти стандартизованої форми; висновки на основі фінансових документів; описи виявлених порушень і заходів з їх усунення	звіти про результати, що можуть містити дискусійний матеріал; висновки, сформульовані на основі сукупності різних аргументів і доказів; окремі конструктивні пропозиції



## **Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи: проблеми, перспективи**

Аудит ефективності як оцінка доцільності і продуктивності витрачання ресурсів поряд з фінансовим аудитом (як оцінка законності здійснених витрат) і стратегічним аудитом (експертиза досягнення національних цілей, поставлених керівництвом країни) розглядається як один з трьох компонентів системного аудиту, а також поряд з аудитом відповідності і стратегічним аудитом – *соціального аудиту* [1].

На підставі проведеного дослідження, можна дійти висновку, що аудит ефективності – це сукупність контрольних заходів, які дозволяють оцінити результативність, дієвість та економічність використання об'єктом контролю державних коштів та управління державною власністю та одночасно є аналізом діяльності органів державної влади щодо виконання ними законів та інших нормативно-правових актів, які визначають порядок витрачання державних коштів.

Аудит ефективності не заміняє фінансовий аудит як самостійний вид бюджетного контролю. Він застосовний лише в тих сферах, де здійснюється бюджетування, орієнтоване на результат. Впровадження аудиту ефективності – складний, багатоаспектний і багатоетапний процес. Аудит ефективності бюджетних видатків з максимальною користю для суспільства, можливо проводити лише тоді, коли будуть розроблені і законодавчо затверджені механізми стимулів і прийняття рішень на всіх рівнях бюджетного процесу, які б орієнтували на ефективність результатів.

При проведенні аудиту ефективності з'являються й нові аспекти, які обов'язково слід враховувати при організації його здійснення в Україні. Так, по-перше, держава все більшою мірою передає виконання публічних зобов'язань приватному сектору. Однак відповідальність за таке рішення, ефективність створюваних схем і вироблення стратегії управління залишається за державою. А відтак, держава в особі контролюючих органів зобов'язана оцінювати результативність і ефективність надання суспільних послуг навіть тоді, коли безпосередньо їх не фінансує. По-друге, держава використовує свої ресурси в процесі розвитку фондових і фінансових ринків, вводячи в ринковий обіг землю, нерухомість, об'єкти інтелектуальної власності, вона істотно впливає на стан фінансової

системи і бази оподаткування, але часом не має дієвих інструментів для оцінки ефективності такої діяльності.

### **Список використаних джерел**

1. Алексеева И. В. Стратегический аудит как перспективное направление развития аудита / И. В.Алексеева // Учет и статистика. – 2008. – № 12. – С.116-117.

2. Степашин С. В. Государственный аудит и экономика будущего [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/6-02-buletен\\_doc\\_files-fl-386.pdf](http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/6-02-buletен_doc_files-fl-386.pdf)

3. Фадейкина Н. В. Реформа бюджетного учета: тенденции, проблемы, сомнения и надежды / Н. В.Фадейкина // Аваль. – 2007. – № 1. – С. 50.

4. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.: 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / Н. В. Шевченко. – Суми, 2011. – 21 с.

## **ЯКІСТЬ АУДИТУ ТА НОРМОТВОРЧЕ ТАРГЕТУВАННЯ**

**С. В. ШУЛЬГА,**

*к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Прийняття в першому читанні проекту Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності» (далі – Закон), яким встановлюється порядок та визначаються умови проведення аудиту фінансової звітності суспільно важливих установ, в черговий раз підняло хвилю обговорень в професійному середовищі щодо інструментів забезпечення та таргетування якості аудиторських послуг. Зокрема, аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду, а відповідальним за його здійснення в Україні має стати Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, що, в свою чергу, складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі – Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі – Інспекція). У зв'язку з цим, важливим є розуміння того, чи зможе чергова законотворча ініціатива досягти результату (таргетувати) щодо підвищення якості аудиторських послуг.

У сучасній практиці регулювання вирішення певної проблеми вимагає застосування дієвого інструменту. Втім, такі інструменти різняться та формою і результативністю, оскільки охоплюють як нормотворчу практику, професійне саморегулювання так і навчання шляхом підвищення обізнаності ключових стейкхолдерів. У випадку з українським ринком аудиторських послуг мова йде про нормотворче таргетування як ринку, так і його інституційних елементів.

Розглянемо детальніше механізм таргетування, закладений в Законі, а також проведемо оцінку можливого його впливу (результативності) на цільові ринки послуг.

*1. Забезпечення якості передбачається через 3-рівневу комбіновану систему контролю: внутрішнього, зовнішнього та національного.*

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

Так, Статтею 21 Закону встановлено вимоги до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності, згідно з якими суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити, серед іншого:

– запровадження системи внутрішнього контролю, механізмів внутрішнього контролю, застосування ефективної методики оцінки ризиків, дієвих заходів та засобів для захисту систем обробки інформації;

– запровадження внутрішньої політики та процедур виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, які, у тому числі, мають передбачати обов'язковість інструктажу, нагляду та перевірки роботи аудиторів та інших працівників, вимог до створення і обсягу робочих документів аудитора;

– запровадження внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг (з покладанням відповідальності за організацію і ефективне функціонування внутрішньої системи контролю якості на керівника суб'єкта аудиторської діяльності, з можливим призначенням відповідальної особи з числа аудиторів за основним місцем роботи);

– застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, яка б передбачала стимули для забезпечення якості робіт;

– постійний моніторинг, оцінювання відповідності та ефективності внутрішніх політик і процедур, системи внутрішнього контролю, у тому числі – щорічна оцінка внутрішньої системи контролю якості та вжиття відповідних заходів для усунення будь-яких недоліків.

Відповідно до статті 30 Закону, внутрішній контроль якості виконаного завдання має проводитися до подання аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету підприємства, що становить суспільний інтерес, рецензентом, який призначається з числа аудиторів, що не залучені до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, огляд якого проводиться. При огляді завдання рецензент має щонайменше задокументувати як усну і письмову інформацію, надану аудитором або ключовим партнером з аудиту (для підтвердження суттєвих суджень, а також

## **Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи: проблеми, перспективи**

основних результатів проведених аудиторських процедур і висновків, зроблених за цими результатами, на вимогу або без вимоги рецензента), так і висновок аудитора та ключового партнера з аудиту, викладений у проектах аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету. Оцінці, в рамках огляду завдання, підлягають такі аспекти:

- незалежність суб'єкта аудиторської діяльності від юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється;

- значні ризики, виявлені аудитором або ключовим партнером з аудиту при виконанні завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, і вжиті ним заходи з відповідного управління цими ризиками, а також обґрунтування щодо рівня їх суттєвості;

- звернення за консультаціями до експертів та виконання їх рекомендацій;

- характер викривлення та обсяг виправлених і не виправлених недостовірних даних у фінансовій звітності, виявлених при проведенні аудиту;

- теми, що обговорювалися з аудиторським комітетом, посадовими особами юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється;

- теми, що обговорювалися з компетентними органами та, у відповідних випадках, з іншими третіми сторонами;

- підтвердження документами та інформацією, відібраними рецензентом з робочих документів аудитора, висновку аудитора або ключового партнера з аудиту, викладеного у проектах аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету.

Зауважимо, що рецензент обговорює результати внутрішнього контролю якості виконаного завдання з аудитором або ключовим партнером з аудиту, а сам суб'єкт аудиторської діяльності має встановити процедури врегулювання розбіжностей між ключовим партнером з аудиту і рецензентом. Водночас і суб'єкт аудиторської діяльності, і рецензент повинні вести облік результатів внутрішнього контролю якості виконаного завдання включно із судженнями, на яких ґрунтуються ці результати.

*2. Зовнішній контроль якості передбачає безумовний доступ до робочої та іншої конфіденційної інформації аудитора, у тому числі – з боку Інспекції.*

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

Контроль якості аудиторських послуг (відповідно до статті 39 Закону), має полягати в такому:

– предметом контролю має бути дотримання міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг;

– система контролю якості аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

– обов'язковий контроль якості стосується: а) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, – один раз на три роки; б) інших суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, – один раз на шість років.

– проведення контролю окремою юридичною особою, що має статус неприбуткової організації, – Інспекцією, яка розробляє Порядок проведення контролю якості аудиторських послуг; рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості; затверджує щорічні плани графіки проведення перевірок з контролю якості; призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості; ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості; затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок; а також готує подання Раді нагляду щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості. При цьому Інспекція має бути незалежна від суб'єктів аудиторської діяльності, перевірки з контролю якості яких здійснюються шляхом впровадження політики та процедури незалежності посадових осіб Інспекції, у тому числі інспекторів, та недопущення виникнення конфлікту інтересів.

Контроль якості аудиторських послуг передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів на проведення аудиту, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політики і процедури, які мають застосовуватись при здійсненні аудиту, щодо:

**Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи:  
проблеми, перспективи**

1) дотримання застосовуваних міжнародних стандартів аудиту, вимог щодо незалежності та інших вимог цього Закону, у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої до Реєстру;

2) кількості та якості використаних ресурсів, у тому числі дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів;

3) дотримання вимог стосовно винагороди за аудиторські послуги, якщо вони встановлені;

4) ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;

5) достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається цим Законом, щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

На нашу думку, у вітчизняній практиці регулювання ми маємо перший випадку застосування «гібридної» моделі нормотворчого таргетування, коли законодавством визначається статус та функціональні обов'язки органу професійного саморегулювання (що є не зовсім прийнятним і коректним з огляду на дотримання принципу незалежності аудиторів). У зв'язку з цим, потребує подальшого дослідження практика забезпечення незалежності в умовах таргетованого розвитку інституційного середовища ринків.

**Список використаних джерел**

1. Проект Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj-pcCDoYXSAhXBF5oKHbv9DegQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.mifin.gov.ua%2Fuploads%2Fredactor%2Ffiles%2F55d721ef438fe.doc&usg=AFQjCNHualO7QWGuIT\\_7wMnlLk\\_t\\_6flrA&sig2=tyxropJQkkW873uid0eQAg](https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj-pcCDoYXSAhXBF5oKHbv9DegQFggaMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.mifin.gov.ua%2Fuploads%2Fredactor%2Ffiles%2F55d721ef438fe.doc&usg=AFQjCNHualO7QWGuIT_7wMnlLk_t_6flrA&sig2=tyxropJQkkW873uid0eQAg)

## **СУТНІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЯК СКЛАДОВОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ**

**О. В. ЩИРСЬКА,**

*к. е. н., доцент кафедри аудиту,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

На сучасному етапі розвитку економіка України виходить на якісно новий рівень господарювання, що зумовлює потребу імплементації міжнародного досвіду та уточнення понятійного апарату, в тому числі і з питань внутрішнього контролю. Внутрішній аудит є одним із видів внутрішньогосподарського контролю суб'єктів економічної діяльності.

Розвиток внутрішнього аудиту в Україні залежить від комплексного та системного підходу до організації функціонування відповідних служб на підприємствах. В зв'язку з цим організація внутрішнього аудиту як функції управління підприємством, передбачає сувору регламентацію своєї діяльності що обумовлює актуальність цього питання.

Проблеми організації внутрішнього аудиту на підприємстві розглядали провідні науковці: Ф. Бутинець, Г. Давидов, Н. Дорош, М. Корінько, Л. Кулаковська, О. Петрик, Ю. Піча, В. Рудницький, В. Савченко, В. Сопко, Л. Стельмах, В. Шевчук та ін. На жаль, узгодженості навіть у понятійному апараті на сьогодні не існує, що і зумовило мету цього дослідження.

Внутрішньогосподарський контроль є невід'ємною умовою процесу господарювання. Внутрішній аудит як складова системи контролю вирішує для клієнта такі завдання: вивчає забезпечення контролю та раціональність використання активів; перевіряє відповідність діючого контролю політиці компанії; аналізує ситуації ризику і попередження банкрутства; використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, приймає інші міри, що сприяють розвитку компанії. Сьогодні існує досить багато визначень внутрішнього аудиту, для здійснення аналізу деякі з них запропоновано в табл. 1.



**Секція 5. Розвиток аудиту в період світової фінансової кризи:  
проблеми, перспективи**

Таблиця 1

**Окреслення внутрішнього аудиту в економічній літературі**

№ з/п	Джерело	Визначення внутрішнього аудиту
1	Бутинець Ф.Ф. [1, с.256]	Внутрішній аудит – це організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва або власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю
2	Давидов Г. М. [2, с. 61]	Внутрішній аудит – це аудит, що проводиться всередині самої організації за вимогою керівництва підприємства аудитором, які працюють у цій організації, і тією чи іншою мірою виконання їхніх функцій залежить від впливу керівництва підприємства
3	Дорош Н. І. [3, с.41]	Внутрішній аудит – це незалежне об’єктивне підтвердження та консультування, розроблені для підвищення ефективності та покращення діяльності підприємства
4	Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. [4, с. 438]	Визначає внутрішній аудит, як незалежну діяльність у суб’єкта господарювання з перевірки та оцінки роботи в його інтересах
5	Міжнародні стандарти аудиту [5, с. 235]	Внутрішній аудит – діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб’єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю
6	Петрик О. А. [6, с. 351]	Внутрішній аудит – це незалежна діяльність в організації з перевірки і оцінювання її роботи в її інтересах, тобто це діяльність з надання незалежних та об’єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалення господарської діяльності організації
7	Рудницький В. С. [7, с. 363]	Внутрішній аудит – це система спостереження й експертної оцінки господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів з метою обґрунтування та прийняття оптимальних тактичних і стратегічних рішень
8	Сопко В В. [8, с. 24]	Внутрішній аудит – аудит, за допомогою якого здійснюється самоконтроль за рівнем витрат, рентабельності, режимом економії і високою якістю зроблених покупок послуг

Проаналізувавши наведені визначення, можна зробити висновок, що внутрішній аудит – це система спостереження, контролю й експертної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів з метою обґрунтування та прийняття оптимальних тактичних і стратегічних рішень

щодо зміцнення фінансового стану підприємства, підвищення ефективності роботи системи бухгалтерського обліку, складання та подання звітності.

Внутрішній аудит виконує роль діагностичного засобу в управлінні підприємством, адже в першу чергу його мета полягає в упередженні ризиків бізнесу. Внутрішній аудит має функціонувати як незалежна діяльність на підприємстві. Метою внутрішнього аудиту є сприяння ефективному виконанню завдань і цілей, задля яких функціонує підприємство [9].

Внутрішній аудит – це організована на підприємстві в інтересах його власників і регламентована внутрішніми документами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бізнесу і надійністю функціонування системи внутрішнього контролю. Головною метою внутрішнього аудиту є ефективне використання ресурсів підприємства, забезпечення його ефективного і безперервного функціонування, відповідності та якості роботи апарату менеджменту.

### **Список використаних джерел**

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит: [підручник] / Бутинець Ф. Ф. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
2. Давидов Г. М. Аудит: [підручник] / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2004. – 511 с.
3. Дорош Н. І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту / Н. І. Дорош // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 1 (35). – С. 41–46.
4. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: [навч. посіб.] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004 – 568 с.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. мови / [О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик та ін.]. – К. : ТОВ “ІАМЦ АУ “Статус”, 2006. – 1152 с.
6. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: [навч. посіб.] / Петрик О. А., Савченко В. Я., Свідерський Д. Є. ; за ред. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.
7. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: [монографія] / В.С. Рудницький . – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 106 с.
8. Сопко В. В. Організація і методика проведення аудиту : [навч.-практ. посібн.] / Сопко В. В. – 2-ге вид., перер. та доп. – К. : ВД “Професіонал”, 2006. – 576 с.
9. Стельмах Л. Організація служби внутрішнього аудиту в АТ / Стельмах Л. // Справочник економіста. – 2009. – № 7. – С. 13–23.



## ***СЕКЦІЯ 6***

***ЕКОНОМІЧНИЙ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ  
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ***



## **УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІТИЧНИХ МОДЕЛЕЙ ОЦІНЮВАННЯ НАДІЙНОСТІ БІЗНЕС-ВІДНОСИН МІЖ СУБ'ЄКТАМИ РИНКУ**

**Л. В. ГНИЛИЦЬКА,**

*д. е. н., професор кафедри бухгалтерського обліку,*

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана»*

*(м. Київ, Україна)*

Економічна безпека України – це, насамперед, безпека економічних взаємин вітчизняних суб'єктів господарювання, що характеризується результативністю їх діяльності. Разом з тим реалії сьогодення вказують на загострення протиріч у сфері економіки. Структура економічних злочинів, пов'язаних з недобросовісною конкуренцією та партнерством досить різноманітна. Так, у 2015 році 23% опитаних підприємств заявили, що постраждали від недобросовісної конкуренції, 43% респондентів регулярно у своїй діяльності зіштовхуються з шахрайством у сфері стосунків з клієнтами (покупцями), а 28% опитаних зазначають, що найсуттєвіші загрози їх діяльності викликані недобросовісною поведінкою посередників та постачальників [1].

В умовах необхідності посилення контролю за діяльністю вітчизняних суб'єктів господарювання виникає нагальна потреба запровадження дієвих механізмів ранньої діагностики загроз внутрішнього та зовнішнього середовища з метою нівелювання їх впливу на стан економічної безпеки підприємства. Це потребує пошуку методичних підходів, котрі б давали можливість з високим ступенем достовірності визначати рівень безпечності стосунків з суб'єктами ринку, та виявляти тих з них, співпраця з якими завідомо буде супроводжуватися втратами.

Питання оцінювання економічної надійності контрагентів неодноразово піднімалися у працях відомих вітчизняних та зарубіжних економістів, які для

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

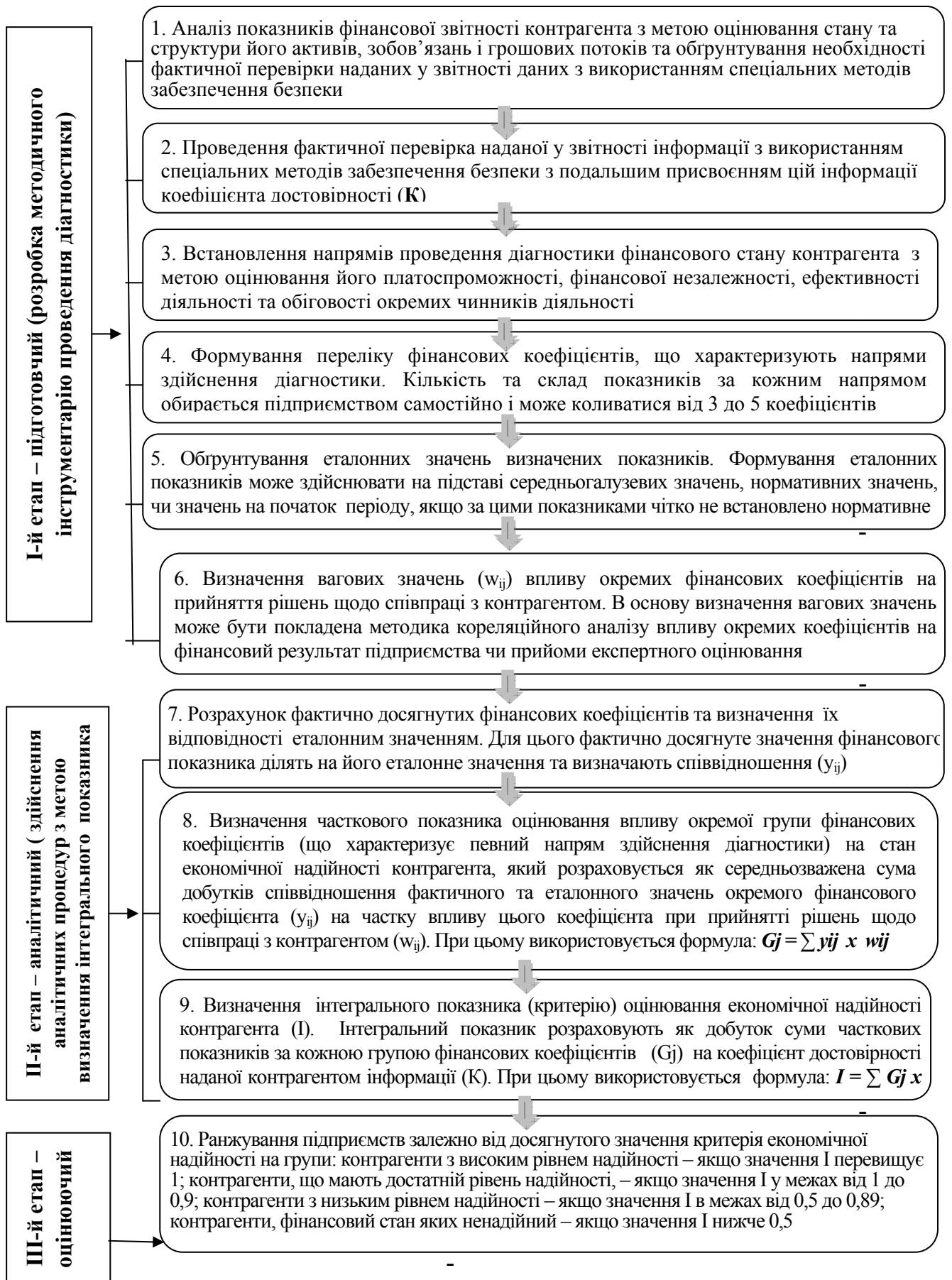
проведення такого оцінювання пропонували використовувати методику рейтингової оцінки фінансової надійності підприємства [2, с. 157], методику надійності фінансового стану підприємства [3, с. 83], чи методику бальної оцінки фінансової надійності підприємства [4, с. 62].

Однак поглиблений аналіз зазначених методичних підходів до оцінювання надійності контрагентів, засвідчив їх непристосованість чи умовну пристосованість до потреб економічної безпеки. У першу чергу це пов'язано з низькою гарантованістю достовірності базових даних, що використовуються в якості інформаційної платформи проведення діагностичних процедур та недосконалістю критеріїв оцінювання фінансового стану контрагента при діагностуванні надійності чи ненадійності економічних стосунків з ним.

Для подолання зазначених недоліків запропоновано авторську модель оцінювання економічної надійності контрагентів, яка базується на поєднанні прийомів фінансової діагностики з методами спеціального забезпечення безпеки щодо перевірки достовірності даних і передбачає ранжування підприємств в залежності від досягнутого ними значення інтегрального показника оцінювання економічної надійності на контрагентів з високим рівнем надійності; достатнім рівнем; низьким рівнем надійності та ненадійних контрагентів.

В основу рекомендованої моделі оцінювання покладено алгоритм дій (рис 1), виконання яких дозволить визначити інтегральний показник оцінювання станів надійності економічних стосунків з контрагентами підприємства. Не претендуючи на довершеність досліджень, вважаємо, що використання запропонованої моделі оцінювання в практичній діяльності вітчизняних підприємств підвищить аналітичні можливості фінансової діагностики та забезпечить здійснення багаторівневого системного моніторингу економічних взаємовідносин з контрагентами.

**Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**



**Рис. 1. Алгоритм оцінювання економічної надійності контрагента**

При цьому формалізація процесу оцінювання, з одного боку, уможливить коректне використання аналітичних прийомів та підсилить достовірність отриманих результатів (оскільки базові дані піддаються перевірці спеціальними методами забезпечення безпеки), а з іншого – знизить суб'єктивізм фахівців з економічної безпеки при прийнятті ними рішень щодо доцільності роботи з контрагентами.

### **Список використаних джерел**

1. Всесвітній огляд економічних злочинів : за даними міжнародної консалтингової агенції PwC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.pwc.com/ua](http://www.pwc.com/ua)
2. Шеремет А. Д. Финансы предприятия: менеджмент и анализ / Шеремет А. Д., Ионова А. Ф. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 343 с.
3. Донцова Л. В. Анализ бухгалтерской отчетности / Донцова Л. В., Никифорова Н. А. – М. : ИНФРА, 2007. – 220 с.
4. Мелкунов Л. С. Рейтинговый экспресс-анализ финансового положения предприятия / Л. С. Мелкунов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 156 с.

## **ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ КОРПОРАЦІЯМИ**

**О. А. ЗОРІНА,**

*д.е. н., професор кафедри бухгалтерського обліку,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту,  
(м. Київ, Україна)*

У сучасних умовах господарювання корпорацій істотно підвищилася ризикованість діяльності та, як наслідок, зросли вимоги до стандартів відповідальності за результати роботи, які багато в чому залежать від об'єктивності, своєчасності та всебічності оцінювання їх існуючого й очікуваного фінансового стану. У зв'язку з цим набуває все більшого значення такий важливий напрям аналітичної роботи, як аналіз діяльності корпорацій.

Теоретико-методологічні засади побудови концептуальної моделі аналізу в системі управління діяльністю корпорацій закладено працями О. Брадула, Ф. Бутинця, А. Мазаракі, Є. Мниха, В. Сопка, М. Чумаченка. На сьогодні питанням аналізу фінансової звітності присвячені дослідження багатьох зарубіжних та вітчизняних учених, серед яких слід відмітити Д. Александера, С. Баканова, Л. Бернстайна, В. Ковальова, В. Костюченко, Т. Крилову, Л. Кравченко, Р. Кузіну, Д. Панкова, С. Пучкову, Б. Ріса, Г. Савицьку, Д. Самюельса, А. Сьюгдена, Д. Фостера, Д. Холмса, Е. Холферта, О. Шеремета та ін.

Питання діагностики фінансового стану корпорацій розглянуті в наукових працях Е. Альтмана, В. Бівера, І. Бланка, Дж. К. Ван Горна, Я. Вишнякова, Н. Дмитрієвої, Т. Тоффлера тощо. Вирішенню проблем ринкової трансформації присвячені роботи В. Гейця, Л. Дмитриченко, Ю. Лисенка та ін.

Незважаючи на широкий спектр проведених досліджень, у сучасних умовах розвитку корпоративного сектору аналіз діяльності



корпорацій є досить актуальним і потребує подальшого дослідження з позицій перспективного та системного підходів.

Під аналізом діяльності корпорації, на думку О. Брадула, слід розуміти комплексне дослідження їх функціонування за видами діяльності та окремими структурними підрозділами з метою об'єктивної оцінки досягнутих фінансово-господарських результатів і виявлення шляхів подальшого підвищення прибутковості (рентабельності) при забезпеченні безпечної рівня ліквідності [1, с. 58]. О. Брадул у своєму дослідженні наголошує, що аналіз є головним інформаційно-утворюючим елементом системи управління корпорацією [1, с. 64].

Ураховуючи організаційну специфіку та особливості діяльності корпоративних підприємств, методика і організація їх аналітичного забезпечення передбачає формування нових концептуальних засад. Так, корпорації як об'єкту аналізу притаманні такі особливості: – вид діяльності; – організаційна та технологічна структури; – взаємодія бізнес-одиниць у структурі корпорації; – капіталізація; – бюджетування; – інтеграція інформаційної системи аналізу; – варіативність в умовах ризику [5, с. 31]. Саме ці елементи визначають нову парадигму аналізу діяльності корпорацій, його методологічні та організаційні засади.

Як зазначають у своїй роботі Т. Коупленд, Т. Коллер та Дж. Муррін, першим етапом вартісної оцінки корпорації є аналіз результатів її попередньої діяльності. Чітке розуміння останньої формує надійний фундамент для складання й оцінки прогнозних показників на майбутнє [2, с. 180].

Роль економічного аналізу в умовах ринкової економіки та глобалізаційних процесів важко переоцінити, оскільки аналіз пронизує всі стадії життєдіяльності корпорації. Він передуює плануванню системи показників на наступний період, допомагає раціонально та обґрунтовано організувати виробничі процеси, сприяє вдосконаленню збирання й належній обробці інформації про їх перебіг у системі обліку, дозволяючи оцінити ситуацію, постачає основні пропозиції щодо

## **Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

виправлення недоліків та стимулювання впровадження провідного досвіду [3, с. 6].

Б. Грабовецький та І. Шварц вважають, що фінансовий аналіз дає можливість оцінити такі аспекти: фінансове положення корпорації; її майновий стан; ступінь підприємницького ризику (можливість погашення зобов'язань перед третіми особами); достатність капіталу для поточної діяльності та довгострокових інвестицій; потреба в додаткових джерелах фінансування; здатність до нарощування капіталу; раціональність використання позикових засобів; ефективність діяльності корпорації [4, с. 7–8].

Фінансовий аналіз має важливе значення в економічній діяльності корпорацій, оскільки дає змогу:

- 1) вишукувати резерви поліпшення фінансового стану корпорації;
- 2) об'єктивно оцінювати раціональність використання усіх видів фінансових ресурсів;
- 3) своєчасно вживати заходів, спрямованих на підвищення платоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості корпорації;
- 4) забезпечувати оптимальний виробничий та соціальний розвиток колективу за рахунок використання виявлених у результаті аналізу резервів;
- 5) забезпечити розробку плану фінансового оздоровлення корпорації.

Аналіз спеціальної літератури дозволяє визначити основні напрями орієнтованого на перспективу сучасного аналізу діяльності, який включає:

- аналіз стану та прогнозування змін внутрішнього і зовнішнього середовища корпорацій;
- аналіз ресурсного потенціалу та можливостей економічного поступу;
- аналіз партнерських стосунків для зниження рівня підприємницького ризику;
- аналітичне забезпечення індикативного та бізнес-планування;

- аналіз видів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна) з обґрунтуванням перспектив розвитку;
- аналітичне забезпечення антикризового управління [1, с. 61].

На наш погляд, в умовах сьогодення розуміння консолідованих фінансових звітів повинно формуватися на підставі різних моделей оцінювання вартості корпорації, що є одним із основних аспектів фінансового аналізу. Мета та завдання оцінювання полягають у тому, щоб визначити дійсну вартість активів, які будуть генерувати грошові потоки в майбутньому.

### **Список використаних джерел:**

1. Брадул О. М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій : [монографія] / О. М. Брадул. – К. : КНТЕУ, 2009. – 356 с.
2. Коуплер Т. Стоимость компании: оценка и управление. / Т. Коуплер, Т. Коллер, Дж. Муррин ; пер. с англ. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М. : ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2005. – 576 с.
3. Організація та методика економічного аналізу : [навч. посіб. для бакалаврів всіх напрямків підготовки] / Л. О. Бойко, Р. М. Волчек, Н. А. Волкова та ін. – Одеса : Атлант, 2010. – 351 с.
4. Грабовецький Б. Є. Фінансовий аналіз та звітність : [навч. посіб.] / Б. Є. Грабовецький, І. В. Шварц. – Вінниця : ВНТУ, 2011. – 281 с.
5. Брадул О. М. Концептуальні засади методики і організації аналізу діяльності корпоративних підприємств / О. М. Брадул, Л. Я. Шевченко // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 4 (58). – С. 31–34.

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ПОТОЧНИХ  
БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ  
ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ**

**О. В. КАЧМАР,**

*к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту;*

**І. Б. СМЕТАНА,**

*магістрант кафедри обліку і аудиту;*

*Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і  
природокористування України «Бережанський агротехнічний  
інститут (м. Бережани, України)*

В умовах гармонізації бухгалтерського обліку біологічних активів із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку особливого значення набуває їх аналіз, як важливий метод формування інформаційної бази для управління аграрним виробництвом і підприємством. Незважаючи на актуальність цього питання, відсутні теоретичні розробки щодо аналізу поточних біологічних активів як окремого об'єкта обліку, з урахуванням нових засад оцінки та визначення фінансових результатів діяльності підприємств. Недостатнє науково-методичне забезпечення утруднює виявлення резервів поліпшення кількісних та якісних параметрів поточних біологічних активів, підвищення ефективності їх використання. Для дослідження динаміки та рівня використання біологічних активів у дисертації Н. Гончаренко розроблено відповідну методику (рис. 1, за [1, с. 17]).

У запропонованій схемі визначено етапи, мету, об'єкти, види та показники економічного аналізу біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах.



**Рис. 1. Методичні підходи до аналізу біологічних активів**

Важливим джерелом аналізу поточних біологічних активів є фінансова звітність, в якій на звітну дату відображається майно підприємства та джерела його утворення, фінансовий стан та результати діяльності. В Балансі підприємства (ф. № 1) оборотні біологічні активи відображаються в розділі II Активу по статтях «Поточні біологічні активи» (р. 1110) та «Незавершене виробництво» (р. 1102). Зокрема по статті «Поточні біологічні активи» (р. 1110) відображають справедливу

**Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

чи первісну вартість дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кролів, дорослих тварин, вибракуваних із основного стада для реалізації, молодняка тварин на вирощуванні і відгодівлі, а також справедливу вартість зернових, технічних, овочевих та інших культур. По статті «Незавершене виробництво» (р. 1102) поряд з витратами на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), вартістю напівфабрикатів власного виробництва, відображають первісну вартість поточних біологічних активів рослинництва. Додаткові біологічні активи (крім тварин на вирощуванні і відгодівлі) відображаються за статтею «Готова продукція» (р. 1103). У примітках до фінансової звітності поточні біологічні активи наводяться за такими групами: 1) тварини на вирощуванні та відгодівлі; 2) біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі; 3) інші поточні біологічні активи.

Інформація щодо поточних біологічних активів в стані біологічних перетворень розкривається виходячи із залишків по субрахунку 211 та по рахунку 23 в частині незавершеного виробництва поточних біологічних активів. Інформація про поточні біологічні активи накопичується на активному рахунку 21 «Поточні біологічні активи» по таких субрахунках:

- 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;
- 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Для аналізу необхідна більш детальна інформація, яку забезпечує належним чином організований аналітичний облік за видами сільськогосподарських рослин та тварин або однорідними групами біологічних активів. Найбільш прийнятною є побудова аналітичного обліку за видами культур з поділом на сорти (репродукції) та видами тварин в розрізі статево-вікових груп, що забезпечить легкість та

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

зручність при аналізі та калькулюванні собівартості кожного виду продукції, а також при визначенні ефективності вирощування (утримання) тієї чи іншої культури чи виду тварин.

Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю, до рахунку 21 «Поточні біологічні активи» не включаються, а відображаються в складі незавершеного виробництва по рахунку 23 «Виробництво» за сумою фактично понесених витрат. Поточні біологічні активи рослинництва, тобто площі певних сільськогосподарських культур, що вирощуються підприємством, раніше взагалі не були об'єктами обліку.

Додаткові біологічні активи тваринництва (приплід тварин) відразу визнаються біологічними активами і обліковуються на відповідних субрахунках 212 або 213 рахунку 21. Додаткові біологічні активи рослинництва (саджанці) розглядаються як сільськогосподарська продукція і обліковуються на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Аналіз інформації, узагальненої на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності не дає повної уяви про якісні та кількісні характеристики біологічних активів та їх зміну. Тому необхідно створити таку обліково-аналітичну інформаційну систему, в якій інформація буде оперативно формуватись і аналізуватись керівниками виробничих підрозділів, спеціалістами агрономічної та зоотехнічної служб, оскільки вони безпосередньо приймають участь у виробничих процесах, пов'язаних з біологічними перетвореннями рослин і тварин.

Щодо організації оперативного аналізу біологічних активів, доцільно виділити такі напрями як поточний аналіз (за день, тиждень, декаду, місяць, квартал), поопераційний (за окремими технологічними операціями з вивченням їх планової та фактичної послідовності і тривалості, а також строків виконання), та ситуаційний (у разі виникнення непередбачених ситуацій). Це забезпечить можливість виявлення небажаних процесів і вживання запобіжних заходів, від

**Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

своєчасності яких залежать кінцеві показники використання біологічних активів у господарській діяльності.

**Список використаних джерел:**

1. Гончаренко Н. В. Облік та аналіз біологічних активів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н. В. Гончаренко. – К. : Нац. наук. центр «Ін-т аграрної економіки», 2010. – 21 с.

2. Одношевна О. О. Економічний аналіз та оптимізація обліку використання біологічних активів рослинництва / О.О. Одношевна, Ю.Л. Якубенко // Економічний аналіз. – 2016. – Вип. 1 (23). – С. 183–188.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www. rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)



## **ОСНОВНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ЛІКВІДНОСТІ БАЛАНСУ**

**О. В. КАШПЕРСЬКА,**

*викладач кафедри фінансів, обліку та аудиту,*

*Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут*

*(м. Хмельницький, Україна)*

Ліквідність – одна з найважливіших умов стійкості фінансового стану підприємства. Аналіз ліквідності (Liquidity ratios) трактують як можливість підприємства виконувати свої короткострокові зобов'язання із своїх поточних активів [5, с. 49]. Головною ознакою ліквідності є формальне перевищення (у вартісній оцінці) оборотних активів над поточними пасивами. Чим більше це перевищення, тим сприятливішим є фінансовий стан підприємства з позицій ліквідності [1, с. 89].

В економічній літературі розрізняють ліквідність активів, ліквідність балансу і ліквідність підприємства. Ліквідність балансу (Balance Sheet Liquidity) ґрунтується на рівновазі активів і пасивів та показує ступінь покриття боргових зобов'язань підприємства його активами, строк перетворення яких на грошові кошти відповідає строку погашення зобов'язань [1, с. 86]. Основне завдання аналізу ліквідності балансу – перевірити синхронність надходження і витрачання фінансових ресурсів, тобто здатність підприємства розраховуватися за зобов'язаннями власним майном у визначені періоди часу [6, с. 115–116].

Аналіз ліквідності балансу полягає у порівнянні статей активу, що згруповані за ознакою ліквідності та розміщені в порядку зменшення ліквідності, зі статтями пасиву, що згруповані за ознакою термінів погашення і розміщені в порядку зменшення терміну сплати платежів [6, с. 116]. В економічній літературі та на практиці активи підприємства залежно від рівня ліквідності поділяються на чотири групи (табл. 1).

**Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

Таблиця 1

**Групування активів підприємства\***

<b>Групи</b>	<b>Умовне позначення</b>	<b>Сума рядків балансу</b>	<b>Характеристика</b>
Абсолютно ліквідні активи	A1	1160+1165	готівкові, безготівкові кошти, короткострокові (поточні) фінансові інвестиції
Активи, що швидко реалізуються	A2	1125+1130+ 1155	дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, дебіторська заборгованість за розрахунками, інша поточна дебіторська заборгованість
Активи, що повільно реалізуються	A3	1100+1110+ 1170+1190+ 1200	виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція, товари, інші оборотні активи, витрати майбутніх періодів, необоротні активи та групи вибуття
Активи, що важко реалізуються	A4	1095	необоротні активи
Баланс		1300	

\* систематизовано автором за [3, с. 142–143; 4; 6, с. 116–117].

Групування зобов'язань підприємства за строками їх погашення наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**Групування пасивів підприємства\***

<b>Групи</b>	<b>Умовне позначення</b>	<b>Сума рядків балансу</b>	<b>Характеристика</b>
Найбільш термінові зобов'язання	П1	1615+1620+ 1625+1630+ 1690	поточна кредиторська заборгованість, інші поточні зобов'язання
Короткострокові пасиви	П2	1600+1610+ 1660+1665+ 1700	короткострокові кредити банку, поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, поточні забезпечення, доходи майбутніх періодів, зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття
Довгострокові пасиви	П3	1595	довгострокові зобов'язання і забезпечення
Сталі пасиви	П4	1495	власний капітал
Баланс		1900	

\* систематизовано автором за [3, с. 142–143; 4; 6, с. 116–117].

Варто відмітити, що на сьогодні не існує єдиної думки щодо віднесення як статей активу, так і статей пасиву балансу до тієї чи іншої групи. Наприклад, Т. Косова відносить готову продукції та товари до активів, що швидко реалізуються ( $A_2$ ) [6, с.116], а Н. Власюк – до активів, що повільно реалізуються ( $A_3$ ) [3, с.143].

Після проведення групування проводиться зіставлення певних елементів активів з елементами пасивів. Баланс підприємства вважається ліквідним, якщо виконуються такі вимоги [3, с.143]:

$$A_1 - П_1, A_2 - П_2, A_3 - П_3, A_4 - П_4.$$

Тотожність активу і пасиву балансу визначає наперед результат порівняння за четвертою групою, якій властиве «балансування». Тому суттєвим є порівняння підсумків за першими трьома групами. Результати порівняння перших двох груп свідчить про поточну ліквідність, третьої групи – про перспективну ліквідність; оскільки тут розглядаються майбутні надходження та витрати [6, с. 118]. Вивченням співвідношень зазначених вище груп активів і пасивів за кілька періодів можна встановити тенденції в структурі балансу та його ліквідності. Аналіз ліквідності балансу підприємства наведено в табл. 3 (за [2, с. 283]).

Для комплексного оцінювання ліквідності балансу в цілому визначається загальний показник ліквідності за формулою [1, с.88]:

$$\frac{A_1 \times ПВА\ 1 + A_2 \times ПВА\ 2 + A_3 + ПВА\ 3}{П_1 \times ПВП\ 1 + П_2 \times ПВП\ 2 + П_3 + ПВП\ 3},$$

де ПВА та ПВП – частка відповідних груп активів та пасивів у їхнього загальному підсумку.

Загальний показник ліквідності балансу показує відношення суми усіх платіжних засобів до суми всіх платіжних зобов'язань з урахуванням їхньої ліквідності. Цей показник дає змогу порівнювати баланси підприємств за різні періоди, баланси різних підприємств та визначати найбільш ліквідні.

Таблиця 3

**Аналіз ліквідності балансу підприємства**

Актив	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Пасив	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Платіжний надлишок або нестача	
						На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
А1. Абсолютно ліквідні активи			П1. Найбільш термінові зобов'язання				
А2. Швидко ліквідні активи			П2. Короткострокові пасиви				
А3. Повільно ліквідні активи			П3. Довгострокові пасиви				
А4. Важко ліквідні активи			П4. Постійні пасиви				
Баланс			Баланс				

Отже, ліквідність підприємства є однією з ключових ознак його фінансової стійкості. Наслідками низького рівня ліквідності є нездатність підприємства сплатити свої поточні борги і зобов'язання, що веде, в свою чергу до обов'язкового продажу довгострокових фінансових вкладень та активів і, в найгіршому випадку, – до зниження доходності, до неплатежів і банкрутства.

**Список використаних джерел**

1. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл.) – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 328 с.
2. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К. : КНЕУ, 2005. – 592 с.
3. Власюк Н. І. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Н. І. Власюк. – Львів : Магнолія 2006, 2010. – 328 с.
4. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. – Режим доступу : [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=382876&search\\_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1).
5. Селіверстова Л. С. Фінансовий аналіз : навч. метод. посіб. / Л. С. Селіверстова, О. В. Скрипник ; за заг. ред. С. М. Безрутченка. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 274 с.
6. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / кол. авт. Косова Т.Д. [та ін.] ; [за заг. ред. Т. Д. Косової, І. В. Сіменко]. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 440 с.

## **АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОГО СТАНУ НАПІВПРОВІДНИКОВОГО ЗАВОДУ**

**Ф. В. МОЦНИЙ,**

*д. ф-м. н., професор,*

*завідувач кафедри прикладної математики,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту,*

*(м. Київ, Україна)*

Створення І. Акасакі, Х. Аману і С. Накамура напівпровідникових синіх світлодіодів (*Нобелівська премія з фізики за 2014 рік*) стало стимулом для бурхливого розвитку світлодіодної промисловості, що сьогодні випереджає найсміливіші прогнози експертів. Тому аналіз економічної ефективності і перспектив розвитку підприємств напівпровідникової галузі є безперечно актуальним.

Ця доповідь присвячена оцінці економічної ефективності напівпровідникового заводу на основі випуску ним синіх світлодіодів.

Розглянуто типову задачу, коли щомісячні витрати на виготовлення світлодіодів в кількості  $q$  шт. при оптовій ціні  $p$  грн за один світлодіод задаються квадратичною залежністю  $y_{\text{витр}} = aq^2 + bq + c$ , де  $a$ ,  $b$  і  $c$  – довільні сталі, відмінні від нуля. При рівновазі доходів і витрат отримуємо рівняння:

$$aq^2 + (b - p)q + c = 0. \quad (1)$$

Аналіз розв'язку рівняння (1) показує, що для забезпечення умови рівноваги напівпровідниковому заводу необхідно щомісяця випускати і реалізовувати світлодіоди в кількості:

**Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

$$\frac{(p-b)-\sqrt{(p-b)^2-4ac}}{2a}; \frac{(p-b)+\sqrt{(p-b)^2-4ac}}{2a}; \text{ або } \frac{(p-b)}{2a}.$$

Прибуток напівпровідникового заводу від цієї діяльності буде таким:

$$P = -a \cdot \left( q - \frac{(p-b)-\sqrt{(p-b)^2-4ac}}{2a} \right) \cdot \left( q - \frac{(p-b)+\sqrt{(p-b)^2-4ac}}{2a} \right).$$

- Якщо

$$q = \frac{(p-b)-\sqrt{(p-b)^2-4ac}}{2a}, \text{ або } q = \frac{(p-b)+\sqrt{(p-b)^2-4ac}}{2a},$$

доходи напівпровідникового заводу дорівнюватимуть витратам.

- Якщо

$$\frac{(p-b)-\sqrt{(p-b)^2-4ac}}{2a} < q < \frac{(p-b)+\sqrt{(p-b)^2-4ac}}{2a},$$

випуск світлодіодів напівпровідниковим заводом буде прибутковим.

- Якщо ж

$$q < \frac{(p-b)-\sqrt{(p-b)^2-4ac}}{2a}, \text{ або } q > \frac{(p-b)+\sqrt{(p-b)^2-4ac}}{2a},$$

випуск світлодіодів напівпровідниковим заводом буде збитковим.

З'ясовано, що для забезпечення рівноваги доходів і витрат при  $p = 5\text{E}$  грн;  $a = 100$  грн/шт<sup>2</sup>;  $b = 4500$  грн/шт.,  $c = 200$  грн підприємству необхідно щомісяця випускати і продавати світлодіоди в кількості 1 тис. шт. або 8 тис. шт., причому їх виробництво буде прибутковим при виконанні нерівності  $1 \text{ тис. шт.} < q < 8 \text{ тис. шт.}$  і збитковим, якщо  $q < 1 \text{ тис. шт.}$ , або  $q > 8 \text{ тис. шт.}$ . Якщо ж взяти  $c = 625$  грн, а інші параметри задачі залишити без змін, то ця умова буде досягнута при  $q_1 = q_2 = 2,5 \text{ тис. шт.}$  світлодіодів. Відхилення випуску світлодіодів від

рівноваги як в один ( $q < 2,5$  тис. шт.), так і в другий ( $q > 2,5$  тис. шт.) бік призведе до збитковості виробництва.

### **Висновки**

1. Розглянуто типову задачу економічної діяльності напівпровідникового заводу і з'ясовано, при яких умовах випуск синіх світлодіодів буде прибутковим, а при яких збитковим.

2. Оцінено рентабельність цього підприємства при заданих конкретних параметрах задачі.

## **ЯКІСНА СТАТИСТИКА ЯК ОСНОВА ДЛЯ ЕКОНОМІЧНОГО ТА ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ**

**В. О. ПЩЕЙКО,**

*в.о. доцента кафедри фундаментальних економічних дисциплін,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту,*

*(м. Київ, Україна)*

У зв'язку з триваючою у світі глобалізацією суспільних процесів, постійно зростає потреба у посиленні наукової обґрунтованості соціальної та економічної політики, що значно підвищує попит на якісну статистичну інформацію. В умовах гострої нестачі ресурсів, як фінансових, так і кадрових, підвищення продуктивності та якості стають головними завданнями виробників офіційної статистики на найближчий період.

Міжнародний та національний рівні якості роботи в галузі статистики поступово розвиваються від простої оцінки і звітності про якість продукції, до процесно-орієнтованого підходу з обрахунками вартості на кожному етапі процесу. З цією метою використовуються різноманітні методи та інструменти, починаючи від звітів з якості і самооцінки з подальшим внутрішнім та зовнішнім аудитом.

Система менеджменту якості в статистиці в основному складається з:

- визначення якості та цілей;
- система якості, що містить принципи і процедури роботи з питань якості;
- інструменти і більш детальне керівництво;
- організація і управління процесами якості.

На сьогодні у статистичних органах країн ЄС застосовуються різні моделі управління якістю – TQM, EFQM, CAF, Lean тощо. На нинішньому етапі розвитку систем якості у статистиці важливим є надання гарантій якості користувачу інформації, оскільки сучасні системи якості дозволяють виявити певні дефекти вже на етапі виробництва, а не тільки після оприлюднення.



Основними фазами оцінки якості мають стати:

- Звіти з якості статистичних спостережень та показників.
- Вимірювання технологічних змінних.
- Опитування користувачів.
- Самооцінка та аудит.
- Маркування.
- Сертифікація.

Узгодженість та стандартизація виробничих процесів у статистиці є необхідною умовою для можливості відстежувати і порівнювати процеси якості по різних бізнес-доменах. Самооцінка якості добре підходить для моментальних «знімків» якості в різних областях статистики, які можуть бути узагальнені в загальній схемі статистичного виробництва.

Важливою ініціативою на європейському рівні стало прийняття у 2011 році Кодексу норм європейської статистики для національних та місцевих статистичних органів. Кодекс складається з 15 принципів, дотримання яких є фундаментом забезпечення якості статистичного виробництва. Повне впровадження Кодексу в статистичну практику в Україні стане важливою віхою в роботі за якістю у органах виконавчої влади, що виробляють статистику.

Українська система якості в статистиці знаходиться на стадії розвитку. Наразі реалізовані перші три фази і реалізується четверта. Державна служба статистики вже розробила стандартний звіт з якості та розміщує на своєму сайті звіти з якості державних статистичних спостережень та даних, вимірюються показники якості та на регулярній основі відбуваються опитування користувачів. Вже декілька років проводиться самооцінка якості на основі європейського опитувальника DESAP та аудит територіальних органів статистики.

Наступними кроками мають бути впровадження аудиту на центральному рівні, започаткування зовнішнього аудиту, стандартизований опис усіх процесів та отримання сертифікату якості ISO.

**АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ  
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

**В. В. ПОПОВА,**

*д. е. н., професор, завідувач кафедри економіки підприємств,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Глобалізація у розумінні світових фінансових організацій, Світового банку та МВФ – це стрімка інтеграція багатих та бідних країн у плані торгівлі та інвестицій [1, с. 131]. Але практичні результати довели, що замість інтеграції бідних країн у світ багатих відбувається усе з точністю до навпаки: багаті країни стають багатшими, а бідні – біднішають. Прикладом невдалої глобалізації може слугувати соціально-економічна ситуація, яка склалася в Україні.

Економіка України перебуває у стані глибокої економічної кризи, яка триває уже більше ніж чверть століття. На глибину і масштаб цієї кризи вказує те, що Україна навіть у 2016 р. все ще не досягла рівня ВВП 1990 р. Це потягло за собою цілий комплекс соціально-економічних проблем – високий рівень безробіття, галопуючу інфляцію, трикратне знецінення національної валюти протягом 2014–2016 рр. та, як наслідок, злиденний рівень життя переважної більшості пересічних українців.

В умовах інтеграції та глобалізації виробничих процесів ця небезпека значно посилилася, тому що при фактичному знищенні географічних кордонів між країнами виникли інші, які пов'язані зі спеціалізацією на певних видах економічної діяльності, що мають різну віддачу та можливості щодо створення валової доданої вартості. А це є визначальним для накопичення ВВП, формування його структури, темпів зростання і приросту та, врешті-решт, це робочі місця й рівень життя більшості пересічних громадян.

Складність, а іноді і неможливість подолання цих специфічних кордонів, спричинених глобалізацією торгівлі та, під її тиском, міжнародною спеціалізацією країн на неефективних видах економічної діяльності, створює перекручену структуру виробництва на користь сировинних і видобувних галузей. Конкурування продукцією цих галузей на міжнародних ринках можливо лише за рахунок зменшення собівартості виробництва, а саме, за рахунок зниження оплати праці найманих працівників та девальвації національної валюти.

Зменшення оплати праці найманих працівників зменшує купівельну спроможність населення та стискає внутрішній ринок. Відсутність попиту з боку домогосподарств майже на усі товари і послуги, окрім продуктів харчування, ліків і послуг житлово-комунального господарства, не спонукає підприємців до відкриття нових підприємств та створення нових робочих місць. Це спричиняє безробіття, загострює конкуренцію на ринку праці та змушує найманих працівників погоджуватися на неадекватно низьке винагородження за працю. Це, відповідно, знижує соціально-економічні стандарти. Вирішення цієї проблеми потребує виправлення структури виробництва і доведення її до стандартів розвинених країн.

Метою дослідження є обґрунтування системного застосування методів емуляції у процесі побудови моделі ефективної держави в Україні при одночасному удосконаленні якісної складової економічного розвитку.

«Емуляція – це суперництво, бажання переважати у чому-небудь одне одного; імітація функціонування всіх або частини однієї системи за рахунок засобів іншої» [2, с. 230]. Дієвість та ефективність застосування принципу емуляції для України з метою подолання соціально-економічних проблем вимагає правильного та обґрунтованого вибору порівняльної бази. Тобто ми повинні чітко усвідомити, методи

## **Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

економічної діяльності яких країн для України є найбільш бажаними; заходи, механізми та інструменти впливу яких є найбільш доцільними; які саме закони та принципи (з відповідною адаптацією до національних умов) потрібно імітувати тощо.

З урахуванням географічного місця розташування України, демографічної складової, специфіки її історії та ментальності громадян, у якості країн для здійснення міжнародного порівняльного аналізу були обрані: Білорусь, Польща та Франція. Це європейські країни, які або межують з Україною (Польща та Білорусь, отже, вони нам близькі ментально); мають порівнянну кількість населення (Польща, що визначає місткість внутрішнього ринку), порівнянну площу та ресурсний потенціал (Франція, що впливає на забезпеченість виробничого процесу ресурсами), або спільну економічну історію (Білорусь, тобто організаційно-економічний механізм управління розвитком національної макросистеми (далі – НМС), або інституційне середовище).

Конкретизація застосування емуляції вимагає якісного та обґрунтованого «розчленування» цих НМС з метою здійснення подальшого порівняльного аналізу. Тобто, потрібно чітко визначити, які складові в Україні є проблемними, які потрібно удосконалити для досягнення кількісних результатів інших НМС, функціонування яких ми імітуємо або навіть хочемо перевершити.

Багаторічними попередніми дослідженнями на підставі опрацювання великої кількості літератури та статистичної інформації, було доведено, що «розчленування» економічної системи з метою її ретельного порівняльного аналізу доцільно здійснювати за такими категоріальними ознаками [3]:

I – інституційні умови функціонування економіки, або тип регулювання;

II – технології, технологічні уклади або рівень НТП.

III – розташування переважної більшості споживачів відносно НМС, тобто вони є переважно внутрішніми або зовнішніми;

IV – напрям споживання: проміжне або кінцеве;

V – продукт споживання. проміжний (сировина і напівфабрикати або засоби виробництва) або кінцевий (продукція і послуги).

Обґрунтоване визначення категоріальних ознак економічного розвитку НМС дозволяє здійснити аналіз інституційно-господарських відмінностей у системі міжнародних порівнянь (табл. 1).

Аналіз інституційно-господарських відмінностей у системі міжнародних порівнянь показав, що тільки в Україні склалася найбільш неприйнятна ситуація щодо технологічно-інституційного середовища при екзогенній орієнтації НМС, куди експортується сировина та напівфабрикати. Цей найгірший тип економічного розвитку (деградації) призводить до постійного стискання внутрішнього ринку в Україні, адже конкуренція на міжнародних сировинних біржах тільки загострюється, відповідно, потрібно постійно зменшувати виробничі витрати. А їхнє зменшення відбувається за рахунок зменшення оплати праці найманих працівників та знецінення національної валюти.

Попередні дослідження довели, що країни, які характеризуються високими соціально-економічними показниками, мають тип економічного розвитку, котрий варіює у діапазоні 20–24. Тобто Україні, яка має 1-й тип економічного розвитку, потрібно змінити його на 20–24.

Механізмом цієї зміни має стати емуляція, а не порівняльні переваги чи вільна торгівля.

**Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

Таблиця 1

**Інституційно-господарські відмінності у системі міжнародних порівнянь**

Категоріальні ознаки економічного розвитку	Україна	Білорусь	Польща	Франція
1 Інституційні умови функціонування економіки	2 При зміні форми власності у більшості галузей та ринків з державної на приватну зберігся командний координаційний механізм регулювання економічної діяльності суб'єктів господарювання. Природні монополії знаходяться у приватній власності	3 Більшість галузей та ринків залишаються у державній власності, діяльність яких координується державою. Природні монополії знаходяться у власності держави	4 Переважає приватна форма власності при ринковому механізмі координації дії суб'єктів економічної діяльності. За роки побудови ринкової економіки суттєво збільшилася частка малого бізнесу у структурі ВВП. Природні монополії знаходяться у власності держави	5 Переважає приватна форма власності при ринковому механізмі координації дії суб'єктів економічної діяльності. Більш ніж 200 років побудови ринкової економіки створили сприятливі умови для малого бізнесу, частка якого у структурі ВВП становить близько 70%. Природні монополії знаходяться у власності держави
Технологічні уклади та рівень НТП	Низький рівень НТП, переважають застарілі затратні технології з високим споживанням енергоносіїв на одиницю виробленої продукції та низькою продуктивністю виробництва. Переважають уклади 3-4, невелика частка 5-6.	Низький рівень НТП, переважають застарілі затратні технології з високим споживанням енергоносіїв на одиницю виробленої продукції та низькою продуктивністю виробництва. Переважають уклади 3-4, невелика частка 5-6	Високий рівень НТП, переважають 5-6 технологічні уклади	Високий рівень НТП з 5-6 технологічними укладами

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організації»**

Продовження табл.1

1	2	3	4	5
Ендогенно-екзогенно орієнтація НМС	Виробнича діяльність НМС спрямована переважно на задоволення потреб зовнішніх споживачів. Тобто, екзогенна модель економічного розвитку. Спостерігається майже повна відсутність захисту внутрішнього ринку та відсутня система протекціоністських заходів щодо вітчизняної промисловості	Виробнича діяльність НМС спрямована переважно на задоволення потреб внутрішніх споживачів. Тобто, ендогенна модель економічного розвитку. Внутрішній ринок захищений не завдяки свідомо розробленій та розвинутій системі протекціоністських заходів, а завдяки вимушеній політичній ізоляції	Виробнича діяльність НМС спрямована переважно на задоволення потреб внутрішніх споживачів. Тобто, ендогенна модель економічного розвитку. Внутрішній ринок захищений ефективною системою протекціоністських заходів та підтримкою внутрішнього товаровиробника	Виробнича діяльність НМС спрямована переважно на задоволення потреб зовнішніх споживачів. Тобто, ендогенна модель економічного розвитку. Висока місткість внутрішнього ринку при ефективній системі протекціоністських заходів зі стабільною підтримкою внутрішнього товаровиробника.
Напрямок споживання	Переважає проміжне, для яких виробляється сировина, енергоносії та напівфабрикати. Для кінцевих споживачів виробляються на внутрішньому ринку харчові продукти та житлово-комунальні послуги. Майже знищена легка промисловість, машинобудування	Вимушена ізоляція, яка спонукала до самозабезпечення та створила певний баланс між виробництвом продукції для споживання домогосподарствами та підприємствами	Свідомий захист внутрішнього виробника створив певний баланс між виробництвом продукції для споживання домогосподарствами та підприємствами.	Свідомий багаторічний захист внутрішнього виробника сприяв створенню балансу між виробництвом продукції для споживання домогосподарствами та підприємствами.
Продукт споживання	Для кінцевих споживачів - продукти харчування, транспортні та житлово-комунальні послуги. Для зовнішніх споживачів - сировина, енергоносії та напівфабрикати	Вимушена ізоляція сприяла захисту внутрішнього виробника та забезпечення кінцевих і проміжних споживачів майже повним набором товарів і послуг	Для кінцевих споживачів виробляється майже повний спектр необхідних товарів і послуг. Для проміжних - виробляється як сировина, енергоносії та напівфабрикати, а також технологічне обладнання	Висока місткість внутрішнього ринку сприяла виробництву конкурентних товарів і послуг як для кінцевих споживачів, так і проміжних

З цього випливає наступне: країна, яка хоче подолати бідність та наблизитися за основними соціально-економічними показниками до рівня багатих країн, повинна дотримуватися не умов Вашингтонського консенсусу, а максимально застосовувати емуляцію – у інституційному середовищі (у першу чергу це стосується усієї нормативно-правової бази, яка регулює процеси виробництва: податкове навантаження на бізнес, трудовий кодекс, адміністративно-господарський кодекс, проценті ставки у монетарній сфері – облікові, кредитні, депозитні, тощо); при визначенні експортно-імпоротної орієнтації керуватися не відносними перевагами, а широко застосовувати систему протекціоністських заходів для стимулювання внутрішнього виробника; формувати таку виробничу структуру та міжгалузеві пропорції, яка подібна до багатих країн (змінити пропорції у виробництві за видами економічної діяльності з домінування сировинних та видобувних галузей на користь переробних з високою доданою вартістю); копіювати технології багатих країн, тощо.

### **Список використаних джерел**

1. Райнерт Э. С. Как богатые страны стали богатыми, и почему бедные страны остаются бедными / Э. С. Райнерт ; [пер. с англ. Н. Автономовой, под ред. В. Автономова]. — М. : Изд. дом. Гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2011. — 384 с.
2. Новий словник іншомовних слів / [ред. Л. І. Шевченко]. — К.: АРІЙ, 2008. — 672 с.
3. Попова В. В. Статистична ідентифікація теорій економічного розвитку : методологія та практика вимірювання : [монографія] / Попова В. В. — К. : ВПД “Формат”, 2010. — 428 с.



## **ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ**

**І. В. СТЕМКОВСЬКА,**

*ст. викладач кафедри обліку і аудиту,*

*Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і  
природокористування України «Бережанський агротехнічний  
інститут» (м. Бережани, Україна)*

За останні роки збільшилось значення речових факторів виробництва – основних засобів. Однак існує проблема їх збереження, переоснащення для подальшої роботи на підприємстві. Збільшення обсягу виробництва відбувається завдяки ефективному використанню основних засобів. Отже, проблема ефективності виходить на перший план у процесі вивчення і дослідження роботи підприємств. Від вирішення цієї проблеми залежить фінансовий стан підприємства і його конкурентоспроможність на ринку. Виявлення методів і напрямів підвищення ефективності використання основних засобів, що забезпечують зниження витрат виробництва і зростання продуктивності праці, дозволяє зробити грамотний аналіз основних засобів.

На сучасному етапі розвитку економіки виникла очевидна потреба в усвідомленні місця аналізу використання нематеріальних активів як невід’ємної частини аналізу ефективності використання ресурсів підприємства. Проведення аналізу ефективності використання нематеріальних активів сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень, що забезпечують зростання ефективності діяльності на основі активного використання нематеріальних активів.

Значення економічного аналізу основних засобів і нематеріальних активів визначається посиленням їх впливу на зміни в економіці країни і кожної галузі окремо. Як основа техніко-економічного потенціалу і майнового комплексу суб’єктів ринку ці активи повинні забезпечувати

реалізацію фінансових і соціально-економічних завдань, а також модернізацію підприємств.

Аналіз літературних джерел свідчить про дещо різні підходи до аналізу ефективності використання основних засобів. Так, С. Покропивний [1], В. Мацибора та В. Збарський [3] вважають, що головною ознакою ефективного використання основних фондів підприємства є зростання обсягу виробництва його продукції. Забезпечення високих темпів розвитку виробництва та підвищення його ефективності можливе лише за умови інтенсивного відтворення й раціонального використання. Інші автори, серед яких П. Круш та В. Подвігіна [2], В. Федорова та О. Соловійова [5] наголошують на тому, що ефективність використання основних засобів можна охарактеризувати системою показників, яка складається з двох підсистем: показників ефективності відтворення основних засобів та показників використання основних засобів.

На думку В. Титова, оптимізація використання основних виробничих засобів багато в чому залежить від наявності обґрунтованої системи показників оцінювання рівня ефективності використання основних засобів, яка містить загальні (вартісні) та часткові (натуральні) показники [4].

Волков О. І. відзначає, що аналіз використання основних засобів можна проводити за такими напрямками: аналіз складу; аналіз структури; аналіз технічного стану; аналіз утримання; аналіз техніко-економічних показників використання основних засобів [6]. Відтак, існуючі підходи до аналізу ефективності використання основних засобів досить різноманітні, але в переважній більшості ґрунтуються на оцінних показниках.

Мета економічного аналізу полягає у визначенні забезпеченості підприємства основними засобами і нематеріальними активами за умови найбільш інтенсивного їх використання та пошуку резервів підвищення їх віддачі.

## **Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

Базовим структурним елементом методики аналізу використання основних засобів і нематеріальних активів є формулювання завдань аналізу. Виходячи з досліджень праць вищенаведених вчених у сфері аналізу нематеріальних активів встановлено, що загалом дослідники ототожнюють завдання аналізу нематеріальних активів із завданнями аналізу основних засобів на тому підґрунті, що нематеріальні активи та основні засоби є складовими необоротних активів підприємства. За твердженням науковців, основні завдання аналізу основних засобів і нематеріальних активів полягають в характеристиці наявності, складу, руху, ефективності використання і оцінці їх дохідності та факторів, що на неї впливають.

Отже, завданнями аналізу основних засобів і нематеріальних активів є:

- аналіз обсягу та структури основних засобів і нематеріальних активів, їх відповідності вимогам технічного прогресу та оптимальним параметрам виробництва;
- визначення технічного стану основних засобів і нематеріальних активів, темпів, форм і методів їх оновлення;
- забезпеченість підприємства основними засобами і нематеріальними активами;
- аналіз використання наявного парку устаткування, стану його екстенсивного та інтенсивного завантаження;
- виявлення внутрівиробничих резервів поліпшення використання основних засобів і нематеріальних активів;
- розрахунок кінцевих виробничо-фінансових результатів поліпшення використання основних засобів і нематеріальних активів.

Джерелами інформації для аналізу основних засобів і нематеріальних активів є:

- акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів;
- накладні на доставку основних засобів на територію підприємства;
- акти списання основних засобів;

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

- акти приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів;
- інвентарні картки обліку основних засобів і об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- акти введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- акти вибуття об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- форми річної фінансової звітності («Баланс», «Звіт про фінансові результати», «Примітки до фінансової звітності»).

Однак для отримання об'єктивних результатів аналізу ефективності використання основних засобів доцільно використовувати систему показників, у структурі якої можна виділити три групи показників:

- 1) показники, які характеризують технічний стан (відтворення) основних засобів;
- 2) узагальнюючі показники використання основних засобів;
- 3) часткові показники використання основних засобів.

Підсистема показників оцінки технічного стану (відтворення) дає змогу оцінити наявний технічний стан основних засобів та визначити інтенсивність їх оновлення. Вона характеризується показниками відновлення, вибуття, зносу та інтенсивності відновлення основних засобів. Підсистема узагальнюючих показників використання основних засобів дає оцінку використання всієї їх сукупності, яка характеризує кінцевий результат їх використання і включає такі показники, як: капіталовіддача, капіталомісткість, капіталоозброєність, капіталозабезпеченість.

Отже, наведені групи показників ефективності використання основних засобів дають змогу оцінити наявний технічний стан основних засобів та визначити інтенсивність їх оновлення, а також оцінити використання всієї їх сукупності, яка характеризує кінцевий результат їх використання. Тобто можна стверджувати, що в сучасних умовах

**Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

аналіз основних засобів і нематеріальних активів потребує уточнення, доповнення та інтерпретації з урахуванням трансформаційних процесів економіки країни та впливу факторів зовнішнього середовища.

**Список використаних джерел**

1. Економіка підприємства: [підручник] / за ред. С. Ф. Покропивного. – К. : КНЕУ, 2006. – 528 с.
2. Круш П. В. Капітал та основні засоби підприємства : [навч. посібн.] / П. В. Круш, В. І. Подвігіна, О. В. Клименко. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 166 с.
3. Мацибора В. І. Економіка підприємства : [навч. посібн.] / В. І. Мацибора, В. К. Збарський, Т. В. Мацибора. – К. : Каравела, 2008. – 312 с.
4. Титов В. И. Экономика предприятия : [учебник] / В. И. Титов. – М. : Эксмо, 2008. – 416 с.
5. Федорова В. А. Економіка підприємства та міжнародних компаній : [навч. посіб.] / В. А. Федорова, О. А. Соловійова. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
6. Экономика предприятия (фирмы) : [учебник] / под ред. О. И. Волкова. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 601 с.

**ІНСТИТУЦІЙНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ СОЦІАЛЬНО-  
ЕКОНОМІЧНИХ ПРОБЛЕМ УКРАЇНИ В УМОВАХ  
ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

**А. Г. ТАРАСЕНКО,**

*ст. викладач кафедри фундаментальних економічних дисциплін,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна)*

Зі стрімким поширенням у сучасному глобалізованому світі державної ідеології економічного націоналізму досягнення високої конкурентоспроможності нації стає все більш нагальним завданням соціально-економічного розвитку. В сучасних умовах для здійснення всебічного аналізу джерел та чинників соціально-економічного розвитку у тривалій історичній перспективі неможливо обійтися без урахування все більшого кола інституційних складових національного багатства.

Сьогодні не викликає заперечень теза про те, що якісне інституційне середовище складає фундаментальну складову частину продуктивних сил нації, яка визначає її мультиплікаційну спроможність до створення багатства у майбутньому, і є одним із найважливіших чинників міжнародної економічної конкурентоспроможності в умовах глобалізації. Загалом, інституційне середовище суспільства слід розглядати як одну з ключових фундаментальних причин соціально-економічного розвитку і відмінностей між країнами у функціонуванні економіки.

Ідея про те, що добробут суспільства залежить від характеру його соціальних інститутів, належить ще Адаму Сміту і стосується його роздумів про меркантилізм та роль ринків. Вона представлена також і в роботах багатьох економістів XIX століття, які стверджували, що нації досягають економічного успіху, коли вони мають сприятливі економічні інститути. Зокрема, німецька «історична школа» та інституційний напрям збагатили економічну науку розкриттям різноманіття складних

## **Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

взаємозв'язків між економікою та іншими сферами діяльності. Їх дослідження засвідчили, що інституційний каркас, в межах якого функціонує економічна система, є важливою об'єднуючою ланкою між економікою та іншими сферами суспільного життя, кожне суспільство розвивається в межах свого історичного простору, його динаміка визначається залежністю від традицій та морально-етичних норм, соціокультурним контекстом, а структура економіки залежить від національної культури та конкретно-історичних традицій господарювання.

Отже, якісне інституційне середовище є рушійною силою всієї національної економіки сучасного суспільства і його продуктивних сил, а економічний розвиток неможливий без глибоких змін всієї системи соціально-економічних інститутів, включаючи соціальні, інституціональні та політичні перетворення.

Аналіз світового досвіду переконливо засвідчує, що ті країни, які досягають найбільш високих соціально-економічних показників, завжди володіють високорозвинутими інститутами. Країни ж з низьким рівнем економічного розвитку вирізняються неефективністю законодавства та державного управління, поганим захистом прав власності, контрактних прав, високим рівнем корупції, хабарництва, трансакційних економічних витрат, диференціації доходів, низьким ступенем незалежності судової системи, загальною неповагою у відношенні до закону, характеризуються як суспільства з низьким рівнем соціального капіталу. Такий низький стан якості інституційного середовища підриває можливості досягнення соціального добробуту, що, у свою чергу негативно впливає на соціально-економічний розвиток нації, підриває стимули до продуктивної економічної діяльності.

Продуктом якісного інституційного середовища нації є потік соціально-економічної вигоди (доходу), отримуваний від:

- визнання, дотримання та стабільності загальноприйнятих суспільних норм, правил, процедур, стандартів моралі та духовних запитів у різних сферах і на різних рівнях діяльності (співпраці) людей;
- відсутності подвійних суспільних стандартів поведінки, інституційних розривів між задекларованими офіційно та реально

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

діючими нормами та цінностями, якими керуються громадяни та економічні суб'єкти;

- підконтрольності, підзвітності та прозорості функціонування державних владних інституцій;

- високого ступеня соціальної довіри та солідарності, співробітництва та взаємодії між людьми, між громадянами та державою;

- зниження рівня корупції, хабарництва, бюрократизації та тінізації економіки;

- реалізації принципу соціальної справедливості, особистої гідності людини, рівня здійснення нею своїх соціально-економічних громадянських прав і свобод;

- відсутності високих показників майнової нерівності та нерівності в доходах;

- низького рівня злочинності, шахрайства, опортуністичної поведінки, кількості судових позовів;

Однією із основних причин низької якості інституційного середовища в Україні, що багато років поспіль підтверджується останніми місцями, які займає наша країна у різноманітних міжнародних рейтингах, ми вважаємо наявність історично та цивілізаційно зумовленого високого ступеня невідповідності між «вітринними» та «тіньовими» суспільними цінностями, формальними і неформальними нормами соціально-економічної поведінки (своєрідний «соціальний цинізм»). Це, у свою чергу, критично впливає на ефективність усіх ринкових механізмів економіки, рівень визнання і дотримання суспільних законів, правил, норм моралі, на поширення корупції та бюрократизації, розвиток тіньової економіки, на підконтрольність та прозорість функціонування державних інституцій, економічну злочинність та шахрайство, опортуністичну поведінку.

Найбільш визнаними вважаються міжнародні рейтинги таких організацій, як United Nations Development Programme (Індекс людського розвитку), World Economic Forum (Глобальний індекс конкурентоспроможності), The World Bank Group (Індекс легкості ведення



## **Секція 6. Економічний та фінансовий аналіз в умовах глобалізації економіки**

бізнесу), Institute for Management Development (Світовий індекс конкурентоспроможності), Transparency International (Індекс корупції), (Індекс економічної свободи), The Fraser Institute (Світовий індекс економічної свободи). У більшості з них використовується багатофакторний аналіз, що дозволяє найбільш комплексно підходити до оцінки соціально-економічних систем та окремих її інституційних елементів. Країни, що займають високі позиції в рейтингах, як правило, володіють високим рівнем конкурентоспроможності економіки, потенціалом для її зростання.

Узагальнюючи дані численних міжнародних рейтингів, можна зробити висновок, що найбільше заважають розвитку економіки в Україні такі інституційні чинники як політична нестабільність, залежність судової влади, низький рівень довіри до правоохоронних органів і політиків, корупція та хабарництво, неефективне податкове законодавство, неефективні дії уряду, марнотратство державних коштів, бюрократія, недосконале валютне регулювання, податкові ставки, трудове законодавство, злочинність, відсутність професійної етики, недостатній рівень кваліфікації робочої сили, низький рівень охорони здоров'я, розвиток інфраструктури.

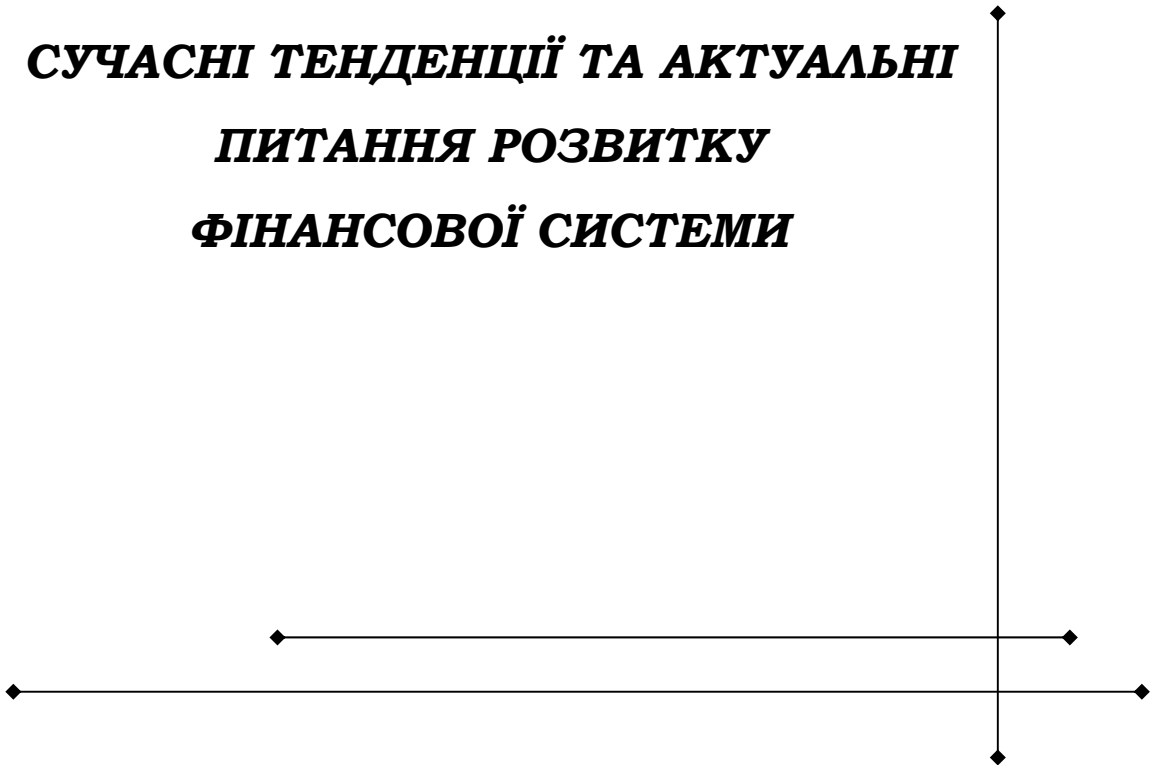
Це означає, що Україна належить до суспільств, які характеризуються низькою якістю інституційного капіталу, що критично впливає на стан її економіки та соціального розвитку. Адже найбільш проблемні для бізнесу інституційні чинники (корупція, тінізація економіки, неефективна державна бюрократія, податкова система, слабкий захист прав власності тощо) явно домінують над суто економічними. При цьому вітчизняні і зарубіжні дослідники характеризують Україну як рентоорієнтоване суспільство, оскільки саме політична та монопольна економічна рента, а не дохід, отримуваний за рахунок підвищення продуктивності, переважно є джерелом доходів владних та олігархічних прошарків суспільства.

У сучасному глобалізованому світі будь-яка нація приречена на занепад, якщо вона неспроможна до якісних інституційних реформ заради майбутнього.



# ***СЕКЦІЯ 7***

***СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА АКТУАЛЬНІ  
ПИТАННЯ РОЗВИТКУ  
ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ***



**РОЛЬ І МІСЦЕ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ В  
ФІНАНСОВІЙ СИСТЕМІ ДЕРЖАВИ**

**В. Б. ЗАХОЖАЙ,**

*д. е. н., професор, директор Інституту міжнародної економіки і фінансів імені Святої Великої княгині Ольги Міжрегіональної академії управління персоналом (м.Київ, Україна)*

**К. В. ЗАХОЖАЙ,**

*к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів,  
ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені  
Вадима Гетьмана” (м.Київ, Україна)*

Державний бюджет займає одне з провідних місць у фінансовій системі та системі регулювання розвитку кожної країни. Так, Державний бюджет України є невід’ємним компонентом розбудови незалежної держави. Розвиненість та доступність інформаційного простору стали позитивним чинником розвитку бюджетних відносин. У зв’язку з посиленням впливу Держбюджету України на фінансову, соціально-економічну, політичну і культурну складову держави зростає увага до теоретичних досліджень у галузі бюджетування.

Необхідність вивчення системи державного бюджетування є одним із найважливіших аспектів для прийняття ефективних управлінських рішень у галузі фінансів. Одним із напрямів досліджень Державного бюджету України є аналіз інформації про його стан і розвиток, що є передумовою створення методологічної основи для подальших наукових досліджень у фінансовій системі [1].

Численні дискусії щодо визначення ключової ролі бюджету, що активізувались останнім часом у пострадянських країнах, свідчать про розуміння важливості ролі бюджету у фінансовій системі держави, актуальність проблематики з її удосконалення і зводяться до висновку, що численні бюджетні процеси стають точно визначеними, вагомими лише

після представлення їх у формі макрофінансових показників. Без кількісних фінансово-економічних характеристик неможливо уявити достатньо повно і більшість бюджетних категорій.

У фінансовій системі на основі бюджетних даних виявляються численні закономірності відповідних процесів у конкретних умовах місця і часу, які не можуть бути виявлені в інший спосіб. Інтенсивність їх дії не може бути оцінена без проведення відповідних досліджень [2].

Після набуття незалежності України бюджетна система багато років працювала на старих організаційних і методологічних засадах та принципах. Виникла необхідність у створенні власної сучасної наукової та нормативної бази, підготовці та залученні до роботи кваліфікованих фахівців. У ті часи серйозною проблемою було те, що державний бюджет не існував як єдиний механізм у складі фінансової системи. Формування узгодженої бюджетної інформації на макрорівні (рівні системи державних фінансів) потребувало великої кількості трудомістких розрахунків, що було спричинено браком сучасних програмних засобів. Усе це не дозволяло розробити уніфіковані методологічні підходи до інформаційно-аналітичного забезпечення бюджетного регулювання.

Фінансове регулювання як метод фінансового впливу на держбюджет України пов'язано з використанням двох методів розподільних відносин: сальдового і нормативного. Сальдовий метод передбачає проведення розподілу за окремими елементами з виділенням підсумкового (сальдового) елемента. Проміжні елементи розраховуються на підставі конкретних методик, а підсумковий – як різниця між загальною величиною доходу і проміжними елементами. При нормативному методі всі елементи розподілу або їх переважна частина визначаються за нормативами, які встановлюються до загальної величини доходу [3].

Слід зазначити, що важливими є роль і місце Держбюджету України в підсистемі фінансового регулювання. Фінансове регулювання – система регламентування розподільних відносин у суспільстві в цілому і у суб'єктів господарювання. З переходом до ринкових відносин регламентуванню підлягають, в основному, взаємовідносини підприємств,

## **Секція 7. Сучасні тенденції та актуальні питання розвитку фінансової системи**

організацій і установ з бюджетом, водночас їх внутрішня фінансова діяльність здійснюється відповідно до інтересів самих суб'єктів господарювання. Це встановлення норм амортизаційних відрахувань, обов'язкового (у визначених випадках) страхування і створення резервних фондів, стягнення різного роду штрафних санкцій. Може мати місце внутрішньогалузеве чи корпоративне регламентування, наприклад встановлення нормативів відрахувань у централізовані фонди. Однак це регламентування не є визначальним. Головним є встановлення взаємовідносин з Державним бюджетом.

Функціонування системи фінансового регулювання державного бюджету України забезпечується за допомогою фінансових інструментів: податків, внесків і відрахувань. Податки, а також податкові платежі та збори відображають місце держбюджету в складі фінансово-кредитного механізму. Саме вони відіграють вирішальну роль у фінансовому регулюванні. Це витікає із суті податків та їх функцій – фіскальної і регулюючої. Внески до фондів цільового призначення мають більш виражену функцію державної акумуляції цільових коштів, хоча їм властивий і певний регулюючий вплив. Аналогічно характеризуються і відрахування у централізовані галузеві та корпоративні фонди [4, с. 136].

Роль і місце бюджетних асигнувань у системі фінансового забезпечення визначається моделлю фінансових відносин у суспільстві. Фінансова модель планової економіки, яка засновується на значному рівні централізації ВВП у бюджеті (причому вже на етапі первинного розподілу), встановлює провідну роль бюджету в системі фінансового забезпечення. Бюджетні асигнування є основною формою фінансового забезпечення за показниками питомої ваги і відіграють балансуєчу роль у системі джерел фінансування. При цьому активної ролі держбюджет не відіграє, він призначений для фінансового забезпечення планів економічного і соціального розвитку. Є протиріччя між кількісною і якісною сторонами бюджетного впливу. Оскільки бюджетні асигнування виділяються на безповоротній основі, то формується утриманська психологія. Адже бюджетні асигнування не потрібно заробляти як власні джерела, їх не потрібно повертати і платити відсотки за їхнє

використання. Це стало однією з причин низької ефективності планової економіки і врешті-решт призвело до кризи.

Отже, в підсистемі фінансового регулювання Держбюджет України займає провідне місце, що визначається роллю його складових, у першу чергу – податків [5]. Саме через них встановлюється система регулювання доходів юридичних та фізичних осіб, а відтак, і система економічних інтересів. Нараховуючи податки за діючим механізмом їх стягнення, держава встановлює свого роду правила гри. Причому податки – це один з найбільш дієвих економічних інструментів. За наявності чіткої і продуманої податкової політики можлива реалізація будь-яких завдань.

Слід зазначити, що роль держбюджету України у фінансовій системі може бути різною. Причому не завжди вона залежить від питомої ваги бюджетних асигнувань у складі джерела фінансування. Для України при переході до ринкових відносин досить актуальним є, на перший погляд, парадоксальне завдання підвищення ролі бюджету шляхом зниження його значення. Це стосується, насамперед, заміни його пасивної ролі за значної частки активним впливом бюджетних асигнувань на різні сторони соціально-економічного розвитку.

### **Список використаних джерел**

1. Бюджетний кодекс України : Зміни до Закону України від 21.12.2016 р. // Уряд. кур'єр. – № 1801 – VIII.
2. Основні напрями бюджетної політики на 2017 рік : Проект Постанови Верховної Ради України від 13.07.2016 р. // Уряд. кур'єр. – № 4971 – VIII.
3. Податковий кодекс України : Зміни до Закону України від 21.12.2016 року // Уряд. кур'єр. – № 1797 – VIII.
4. Фінанси (теоретичні основи) : підручник / М. В. Грідчіна, В. Б. Захожай, Л. Л. Осіпчук та ін.; за наук. ред. М. В. Грідчіної, В. Б. Захожая. – 2-ге вид., випр. і доп. – К. : МАУП, 2004. – 312 с.
5. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.treasury.gov.ua](http://www.treasury.gov.ua).

## **РОЗВИТОК ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ**

**С. П. КУЛИЦЬКИЙ,**

*к. е. н., доцент, старший науковий співробітник,*

*Служба інформаційно-аналітичного забезпечення органів державної влади,*

*Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського*

*(м. Київ, Україна)*

Потужний безпосередній та опосередкований вплив на розвиток фінансової системи України справляє гібридна війна, яку Росія активно веде проти нашої держави, починаючи з 2014 р. Гібридна війна визначається як сукупність раніше підготовлених й оперативно реалізованих дій військового, дипломатичного, економічного та інформаційного характеру, спрямованих на досягнення стратегічних цілей [1, с. 29]. Як наголошує В. Горбулін, радник Президента України, директор Національного інституту стратегічних досліджень, академік НАН України, «Росія застосувала проти України концепцію «гібридної війни», яка багато в чому є унікальною зі структурно-функціонального погляду: за формою вона «гібридна», а за змістом – «асиметрична». Хоча кожен конкретний елемент цієї «гібридної війни» не новий по суті і використовувався майже в усіх війнах минулого, однак унікальними є узгодженість і взаємозв'язок цих елементів, динамічність та гнучкість їх застосування, а також зростання ваги інформаційного чинника. Причому інформаційний чинник в окремих випадках стає самостійним складником і виявляється не менш важливим, ніж військовий» [2].

Логіка російської гібридної агресії проти України закономірно поширила її на сферу фінансів, де Росія на регіональному, міждержавному та міжнародному рівнях застосувала широкий спектр засобів (економічного, інформаційно-психологічного, військово-політичного характеру тощо), спрямованих на погіршення умов функціонування та

розвитку української фінансової системи для досягнення основної мети – включення України до зони свого геополітичного та геоекономічного впливу.

Ураховуючи різну потужність російської та української фінансових систем, обидві сторони мають дотримуватися різних стратегій, прагнути досягти різних конкретних цілей у цій сфері. Цілком імовірно, що основна мета Росії – радикальне посилення свого впливу на українську фінансову систему, щоб зробити її якомога більш підконтрольною для можливості досягнення головних цілей російської гібридної війни проти України. Завдання України полягає у створенні таких умов функціонування вітчизняної фінансової системи, за яких Росія не могла б реалізувати свої плани у сфері фінансів без надто великих втрат для власної економіки і держави в цілому. Це передбачає використання Україною національних і міжнародних правових норм, механізмів і ресурсів для досягнення власних цілей. Причому застосування прийомів гібридної війни у сфері фінансів може призвести до появи «ефекту бумеранга», коли ініціатор тих чи інших активних дій може наразитися на зворотний негативний результат своєї активності. Тому при виборі стратегії і тактики гібридної війни з Росією у фінансовій сфері Україна не повинна стояти лише на імперативних позиціях, а має займати гнучку позицію для досягнення своєї основної мети.

У 2014 – на початку 2017 рр. об'єктами російсько-української гібридної війни стали міжнародні боргові відносини України, український валютний ринок, банківські й платіжні системи та система міжнародних економічних санкцій проти Росії. Утім, Україна на всіх цих напрямках досягла вагомих успіхів у відбитті російської гібридної агресії.

З 2016 р. у провадженні Високого суду Лондона знаходиться справа про термінове повернення Росії Україною 3 млрд дол. США кредиту (так званого «боргу Януковича»). Як повідомив міністр фінансів України О. Данилюк, рішення за позовом Росії до України щодо «боргу Януковича», яке суд має ухвалити в березні-квітні поточного року, стосуватиметься процедури розгляду позову. У разі підтримки позиції



## **Секція 7. Сучасні тенденції та актуальні питання розвитку фінансової системи**

України за цією справою відбудеться повномасштабний судовий розгляд у 2018 р., а може і пізніше, пояснив міністр [3]. Тому Україна навіть у випадку найгіршого для нашої держави рішення суду Лондона зможе, принаймні, зменшити боргове навантаження на державний бюджет у короткотерміновому періоді завдяки відтермінуванню повернення цих коштів Росії. А державні фінанси Росії поки несуть збитки через відсутність зазначеної суми коштів на своєму балансі. У разі ж ухвали судом більш сприятливого для нашої держави рішення виграш України на цьому напрямі гібридної війни буде ще вагоміший, а програш Росії, відповідно, ще більший.

У 2014–2015 рр. на українському валютному ринку спостерігалися сплески паніки і спекулятивні атаки на гривню, спровоковані анексією Криму, гострою фазою військового конфлікту на Донбасі та російською інформаційно-психологічною війною, що призвели до значної девальвації гривні. Але у 2016 р. і, особливо, у 2017 р. подібні спекулятивні атаки на гривню були доволі успішно нейтралізовані НБУ, навіть попри націоналізацію «ПриватБанку». У такий спосіб вдалося запобігти перетворенню вітчизняного валютного ринку на джерело перманентної дестабілізації всієї української економіки. А російська сторона останніми роками не змогла досягти успіху в цьому сегменті гібридної війни.

Поле битви гібридної війни стали банківські системи України та Росії. Російська влада розглядає дочірні структури своїх державних банків у нашій державі як засіб фінансово-політичного тиску на Україну зсередини і тому підтримувала їх функціонування в Україні. До того ж у результаті російської окупації Криму й частини Донбасу проблема дефіциту активів в українській банківській системі спочатку загострилась. Але НБУ зміг запобігти використанню Росією дочірніх структур банків в Україні як інструментів гібридної війни та поступово оздоровити українську банківську систему. Підтвердженням цього є зростання обсягів депозитів населення в українських банках і поновлення кредитування економіки. Водночас частка українських банків з капіталом російських державних банківських груп у сукупних активах всіх платоспроможних банків України в 2016 р. скоротилася до 8,77% проти 10,32% роком

раніше. Нині в українських банків з капіталом російських державних банківських груп є проблеми з докапіталізацією. Тому складається враження, що державне керівництво Росії нині вже розглядає збитковість дочірніх структур своїх державних банків в Україні як засіб негативного впливу на українську економіку в гібридній війні.

Значних збитків фінансам та економіці Росії в цілому завдають економічні санкції, запроваджені проти неї США, ЄС деякими іншими розвиненими державами через окупацію Криму і частини Донбасу. Економічний спад і стрімке скорочення резервів державних фінансів Росії стали потужними чинниками міжнародного впливу на державу-агресора в цій гібридній війні. Водночас зовнішньополітична діяльність України щодо збереження міжнародних економічних санкцій проти Росії є доволі ефективною.

Отже, використання Україною асиметричного характеру гібридної війни дало змогу успішно протидіяти російській гібридній агресії у фінансовій сфері та забезпечити останнім часом в цілому стабільне функціонування фінансової системи нашої держави.

### **Список використаних джерел**

1. Магда Е. В. Гибридная война: выжить и победить / Е. В. Магда. – Х. : Виват, 2015. – 318 с.
2. Горбулін В. «Гібридна війна» як ключовий інструмент російської геостратегії реваншу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.niss.gov.ua/public/File/2015\\_book/012315\\_Gorbulya.pdf](http://www.niss.gov.ua/public/File/2015_book/012315_Gorbulya.pdf)
3. Майбутнє рішення суду Лондона «боргу Януковича» стосується процедури розгляду позову – голова Мінфіну [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://economics.unian.ua/finance/1764157-maybutne-rishennya-sudu-londona-borgu-yanukovicha-stosuetsya-protseduri-rozglyadu-pozovu-golova-minfinu.html>
4. Національний банк України. Офіційне інтернет-представництво [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bank.gov.ua> – Назва з титул. екрану.

# **СЕКЦІЯ 8**

**ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ ТА  
МОДЕЛІ УПРАВЛІННЯ  
ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ  
ПІДПРИЄМСТВ**

**ПРОГРАМНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЛЯ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ:  
АНАЛІЗ РИНКУ ТА ФУНКЦІОНАЛУ**

**В. І. ОДНОВОЛИК,**

*к. х. н., доцент кафедри інформаційних систем і технологій,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна)*

Розвиток сучасних технологій призводить до перегляду основних принципів ведення та організації облікових процесів на підприємстві. Сучасні підприємства швидко впроваджують інформаційні технології в повсякденну діяльність. Основний етап автоматизації бухгалтерського обліку завершився декілька років тому і використання комп'ютерної техніки в облікових процесах стало звичайною справою. На сьогодні підприємства практично всіх розмірів, видів діяльності, та форм власності використовують бухгалтерське програмне забезпечення. Якщо невеликі підприємства зосередились на використанні простих облікових програм, то великі підприємства впровадили цілі корпоративні інформаційні системи. Але прогрес не стоїть на місці, стрімкий розвиток інформаційних технологій створює нові виклики та вимагає від розробників впровадження нових рішень. Зараз кардинально змінюються вимоги до постачальників програмного забезпечення та ставлення користувачів до самого програмного продукту. Технології диктують перегляд основних парадигм комп'ютерного обліку та навіть ролі бухгалтера на підприємстві. Аналіз цих процесів спонукає до необхідності нових підходів з автоматизації обліку. Інформаційні технології вже вийшли на високий рівень, але чи готові розробники програмного забезпечення до їх впровадження?

Розвиток інтернет-технологій, поява мережі 3G зв'язку, систем електронного документообігу, систем електронної звітності ставлять нові вимоги до організації комп'ютерного обліку підприємства.

## **Секція 8. Інформаційні системи та моделі управління економічною безпекою підприємств**

Тотальна комп'ютеризація бізнес-процесів підприємства призводить до перегляду способів організації та ведення обліку на підприємстві.

Метою дослідження було вивчити та проаналізувати тенденції розвитку програмного забезпечення для організації облікових процесів підприємства, дослідити перспективи впровадження нових інформаційних технологій в облікові процеси та відобразити зміни на ринку програмного забезпечення цього сегменту.

Стрімкий розвиток цифрових технологій вимагає впровадження нових моделей бізнесу та, відповідно, нових моделей та технологій обліку. Проведене дослідження дозволило виявити основні тенденції розвитку інформаційних технологій та використання цих досягнень на вітчизняних підприємствах. На сьогодні ринок комп'ютерних систем бухгалтерського обліку розвивається переважно в трьох напрямках:

- традиційні бухгалтерські системи (система «1С:Підприємство», «Парус» та ін.);
- системи забезпечення подання електронної звітності та обміну електронними документами («М.Е.Дос», «Арт-Звіт Плюс» та ін.);
- програмні сервіси для ведення обліку на основі хмарних технологій («Облік SaaS», «iFin», «СМАРТ бухгалтерія»).

Відповідно, програмні продукти можна поділити на три основні групи: бухгалтерські системи, системи електронної звітності, інтерактивні системи надання облікових послуг. Розвиток першої групи забезпечується стабільним положенням на ринку, досвідом та програмним забезпеченням, перевіреним роками використання. Друга група розвивається на основі вимог законодавства щодо забезпечення електронної звітності та електронного документообігу. Третя група програмного забезпечення розвивається в напрямі використання останніх досягнень мережевих та Інтернет технологій. Тобто для повноцінної роботи підприємство сьогодні вимушене придбавати ПЗ як першої так і другої групи. Виробники програмного забезпечення намагаються розширити функціонал, щоб заохотити клієнтів працювати з однією програмою. Так, у системі «1С:Підприємство 8.2» [1] з'явилася

функція подання електронної звітності – «1С:Звіт», а «М.Е.Дос» [2] та «Арт-звіт» [3] активно розробляють функціонал для забезпечення ведення всього спектру облікових операцій.

Третя група програмних продуктів розвивається на базі сучасних інтернет та хмарних технологій. Виробники пропонують не програмне забезпечення, а сервіс з використання облікової програми, яка розміщена на сервері, тобто у хмарі. Клієнтові забезпечується повний функціонал з ведення обліку та подачі електронної звітності. Єдине, що необхідно для роботи, – стабільний канал інтернету. Ця технологія дозволяє організувати ведення обліку з будь-якого місця. Також не має значення ступінь розгалуженості організації та кількість філій.

Ймовірно, розвиток сучасних технологій приведе до того, що в майбутньому програмне забезпечення можливо буде розглядати як віддалений сервіс. Відповідно, ведення обліку буде максимально наближено до об'єктів обліку, а облікові процеси будуть організовані віддалено на спеціальних серверах та в «хмарах».


### **Список використаних джерел**

1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.1c.ua](http://www.1c.ua)
2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.me-doc.com.ua](http://www.me-doc.com.ua)
3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.art-zvit.com.ua](http://www.art-zvit.com.ua)



# ***СЕКЦІЯ 9***

## ***НЕПЕРЕРВНА ОСВІТА В УКРАЇНІ ТА СВІТІ: СТАН, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ***



## **ТРАНСФОРМАЦІЇ РЕЛІГІЙНОЇ СВІДОМОСТІ В УМОВАХ ПОЛІКОНФЕСІЙНОСТІ УКРАЇНИ**

**Т. В. ГАВРИЛЮК,**

д. філос. н., доцент, професор кафедри філософії  
та соціально-гуманітарних дисциплін,

*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна)*

Одним із значущих здобутків незалежності України є закріплене у статті 35 Конституції право кожної людини, яка проживає на території України (а не лише її громадян), на «свободу світогляду і віросповідання» [1]. Зберігаючи історично притаманне українській ментальності толерантне ставлення до різноманіття релігійного досвіду, сучасна Україна – одна з небагатьох країн світу, що налічує понад 35709 релігійних організацій, які мирно співіснують між собою [2]. Означена кількість релігійних організацій дозволяє визначати Україну як поліконфесійну країну з історичним домінуванням православ'я. Формування широкого поліконфесійного середовища збігається з утвердженням та розбудовою незалежності України, що вказує на реальне конституційне забезпечення принципів свободи совісті.

На початку XXI століття відбуваються неспинні процеси постсекуляризації, характерною особливістю яких є залучення релігійних організацій до широкого спектру напрямів суспільного буття. За таких умов релігія та її інституалізовані форми стали виконувати суттєву роль у житті українського суспільства, оскільки є важливим фактором соціальної взаємодії людей, зумовлюють їх соціальну поведінку, певною мірою визначають координати подальшого суспільного й особистісного розвитку [3].

Означене зумовлює формування нового типу релігійної свідомості, характерною рисою якої є позитивне ставлення до різноманіття релігійних істин як до значущої складової духовного життя соціуму. В такий спосіб



## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

відбувається одночасне витіснення двох усталених попередніх парадигм – атеїстичної та релігійно-фундаменталістської.

Утвердження права на свободу совісті та віросповідання стає наслідком утвердження антропоцентристської парадигми, в контексті якої центром духовного життя суспільства є людина, а не певна релігійна чи світська ідеологія. Формування нового релігійного світогляду – важлива складова формування національної самосвідомості, що тісно пов'язано із захистом національної гідності та державної незалежності. Як слушно зауважує Л. Виговський, «Філософський і релігійний світогляди виступають сутнісними складовими світогляду нації. Вони виражають її головні інтенції у сфері державотворення, продукують визначальні ідеї та теоретичні засади цього процесу. На їх підставі формується унікальна, автентична й повноцінна національна модель державоустрою, формулюється її гуманістичний зміст» [3].

Якщо взяти до уваги тезу Л. Филиповича, що «...релігія постає як особливий вид світогляду і світовідчуття, як своєрідна й специфічна система поглядів на світ в цілому і на місце в ньому людини, а також як певна сукупність ідеалів і переконань, як ідеологія, що зумовлює поведінку й спосіб життя віруючої людини, впливає на буття соціуму» [4], то в Україні відбувається формування нового типу людини, яка поєднує науковий та релігійний світогляди на підставі принципу толерантності та поваги до переконань іншого. Утвердження нового типу релігійного світогляду, безумовно, має велике суспільне значення. Адже, як зазначає українська дослідниця О. Горкуша, означений світогляд «... не лише адаптується до певних суспільно-культурних обставин, але й безпосередньо впливає на суспільно-історичний розвиток, пропонуючи віруючим конкретні програми життєдіяльності» [5].

Водночас варто наголосити на тому, що означені трансформації релігійної свідомості зумовлюють і нове ставлення до релігійної істини. Утвердження в суспільній свідомості уявлення про рівноправність та рівнозначущість релігій знімає питання про існування єдино правильної релігійної істини. Надприродна реальність постає швидше однією з форм філософсько-культурологічного пояснення універсуму, ніж онтологічною

істиною. Означене передбачає, у свою чергу, неусвідомлене еkleктичне поєднання релігійних уявлень у свідомості широкого загалу населення.

У соціальному контексті означені трансформації мають безумовний позитивний сенс, оскільки формують новий тип людини, відкритої до сприйняття іншого, що в умовах інформаційного, глобалізованого світу стає єдиною можливою основою мирного співіснування народів та культур.

Водночас широке поліконфесійне середовище України зумовлює необхідність фундаментальної релігієзнавчої освіти. Як зазначалося вище, релігійних світогляд формує ставлення людини до світу та до самої себе і, власне, становить серцевину людської особисті, як і будь-який інший світогляд. Формування зрілої самодостатньої особисті, в тому числі й релігійних переконань, можливе лише на ґрунті якісної освіти. Відсутність фундаментальних знань у контексті релігійного комплексу, стає базою існування в суспільстві деструктивних релігійних інституцій, що є негативним явищем у сучасній Україні.

### **Список використаних джерел**

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР станом на 30.09.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Владиченко Л. Релігійна мережа України: аналіз динаміки станом на початок 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://risu.org.ua/ua/index/expert\\_thought/analytic/63066/](https://risu.org.ua/ua/index/expert_thought/analytic/63066/)
3. Виговський Л. Свобода совісті як гарантія функціонування релігійного комплексу в Україні // Релігійна свобода: на перехресті епох, країн і культур : наук. щорічник № 19. – К. : УАР, 2015–2016. – С. 16–17.
4. Филипович Л. О. Методологічні засади експертної діяльності: досвід українських релігієзнавців // Практична філософія. – 2014. – № 3. – С. 25.
5. Горкуша О. Узгодження пропозитивного та належного значення свободи як завдання вітчизняного академічного релігієзнавства // Релігійна свобода: на перехресті епох, країн і культур : наук. щорічник № 19. – К. : УАР, 2015–2016. – С. 26–28.

## **НОВА ПАРАДИГМА ВИЩОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ОСВІТИ В КОНТЕКСТІ ВИМОГ РИНКУ ПРАЦІ**

**О. Ю. ГУЛЕВИЧ,**

*к. е. н., доцент, в. о. завідувача кафедри фундаментальних економічних дисциплін, Національна академія статистики, обліку та аудиту  
(м.Київ, Україна)*

У рамках Болонського процесу, до якого Україна долучилась на початку ХХІ століття, була сформульована нова парадигма вищої освіти – студентоцентроване навчання. В його основу покладено ідею максимального забезпечення студентам їх шансів отримати перше робоче місце на ринку праці, підвищення їхньої «вартості» у роботодавців. В умовах динамічного ринку праці співпраця освітян і роботодавців у створенні та реалізації навчальних програм набуває особливої актуальності.

Аналіз потреб роботодавців на сучасному європейському ринку праці дозволяє виділити деякі важливі його тенденції, зокрема:

- зменшується кількість робочих місць, які можна займати упродовж тривалого періоду;
- знижується ступінь захищеності займаного робочого місця, наслідком чого стає не тільки постійна його зміна, але й пошуки робочого місця на «чужих територіях», поза основною кваліфікацією;
- все частішими є випадки, коли працівник займає одночасно декілька робочих місць;
- постійні зміни середовища праці приводять до швидкого старіння у працівника умінь і навичок праці, тобто компетенцій.

За таких умов загострюються проблеми вибору: стабільність чи ефективність, спеціальні знання чи широкі навички. У зв'язку з динамікою змін у технологіях та бізнес-моделях важко передбачити

навіть у середньостроковій перспективі майбутні вимоги до кваліфікації працівника. Все частішими стають випадки, коли *життєвий цикл спеціальності стає меншим від часу, необхідного для її засвоєння у вищому навчальному закладі.*

Серед європейських освітян і роботодавців все популярнішим стає термін Employability – «придатність до працевлаштування», який характеризує сукупність знань, умінь, навичок, володіння підходами до вирішення практичної ситуації, а також здатність і бажання до неперервного навчання та професійного розвитку. Придатність до працевлаштування включає загальні компетенції, які не залежать від обраної професії, а саме: рівень самоорганізації, вміння виконувати конкретні завдання, здатність до роботи в групі, навички комунікації, грамотність, знання інформаційних технологій.

Результати опитувань, проведених серед європейських роботодавців, показали, що шанси отримати робоче місце на ринку праці залежать від таких факторів [2]:

- 1) навичок, що характеризують придатність до працевлаштування;
- 2) позитивного ставлення до роботи (мотивації);
- 3) відповідного практичного досвіду;
- 4) напряду здобутої освіти та кваліфікації;
- 5) рівня успішності у вищому навчальному закладі;
- 6) назви (престижності) закінченого вищого навчального закладу.

Отримані результати ілюструють часті випадки, коли «трієчник» в університеті робить успішну професійну кар'єру.

Схожі опитування були проведені в рамках європейського проекту HEGESCO серед випускників європейських вищих навчальних закладів. За результатами цих опитувань можна виявити фактори, що підвищують шанси працевлаштування:

- 1) досвід та наявність контактів з професійним середовищем;
- 2) інтелектуальний капітал;
- 3) рівень успішності навчання;
- 4) рівень культурного розвитку;

**Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

- 5) наявність вищої освіти;
- 6) наявність водійських прав;
- 7) досвід професійної праці.

На спільну думку роботодавців і випускників, необхідною є співпраця між основними учасниками навчального процесу: академічною спільнотою вищих навчальних закладів, роботодавцями, випускниками та студентами.

Щоб реалізувати студентоцентровану парадигму навчання, необхідно створити та реалізувати нову освітню програму підготовки фахівців вищої освіти. На жаль, в Україні ще досі домінує інший підхід до створення освітніх програм, який називають «підходом, орієнтованим на вхід». Цей підхід власне і називається викладацькоцентрованим навчанням, оскільки в його основу покладено наявний науковий потенціал викладачів і вищого навчального закладу. Але ж на європейському освітньому просторі широко пропагується та впроваджується альтернативний підхід – висвітлене вище студентоцентроване навчання, тобто «орієнтація на вихід». У рамках цього підходу основою створення освітньої програми є модель фахівця, який є (чи буде в майбутньому) затребуваним на ринку праці.

Нова парадигма вищої освіти не тільки скерована на збільшення шансів випускників отримати робоче місце, але й сприяє підвищенню зрозумілості та прозорості програм і отриманих на їх основі кваліфікацій, що є однією з умов створення європейського простору вищої освіти.

**Список використаних джерел**

1. Медвідь Л. Економічна освіта в контексті формування загальної системи освіти України // Наукові записки Києво-Могилянської Академії. – 2005. – Т. 47: Педагогічні, психологічні науки та соціальна робота. – С. 18–22.

2. Рашкевич Ю. М. Болонський процес та нова парадигма вищої освіти : монографія. – Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2014. – 168 с.

## **АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ ДЛЯ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

**М. Д. КОРИНЬКО,**

*д. е. н., професор, завідувач кафедри аудиту,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна).*

Спрямованість економіки України на взаємодію із економіками держав Європейського Союзу зумовлює потребу у формуванні внутрішнього середовища підприємницької діяльності в державі, яке б надавало чітке та однозначне його розуміння та стабільність (зменшення частоти змін). Вагомою частиною формування вищенаведеного середовища є наявність відповідним чином підготовлених фахівців, які володіють знаннями у питаннях створення сприятливого для підприємницької діяльності середовища, аналізу та здійснення регуляторної політики на рівні держави; розробки та впровадження ефективних управлінських рішень в умовах створеного середовища – на рівні суб'єктів господарювання. Зазначене є бажаним для підприємців та зрозумілим для працівників органів державного управління. Підготовка зазначених фахівців передбачає отримання ними знань економічної теорії, навичок та вмінь формування аналітичного забезпечення у процесі розробки:

- проектів регуляторних актів;
- проектів ефективних управлінських рішень у практиці здійснення підприємницької діяльності.

Огляд інформації про сучасні економічні теорії, які використовуються у процесі розвитку регуляторної діяльності, засвідчив (з метою формування окремих положень в частині подальшого розвитку та підготовці пропозицій щодо програм та напрямів підготовки фахівців для забезпечення потреб держави та

**Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

суб'єктів господарювання) доцільність висвітлення основних напрямів досліджень, за якими у 2016 році було присуджено Нобелівську премію з економіки двом працюючим в США професорам: Оліверу Харту із Гарвардського університету та Бенту Хольмстрему з Массачусетського технологічного інституту.

Міждисциплінарність предмета досліджень О. Харта та Б. Хольмстрема полягає у розвитку двох напрямів наукової думки, які знаходяться на межі економіки і права:

- економічний аналіз права;
- право і економіка.

Засновником першого напрямку прийнято вважати Річарда Познера, який висвітлив комплексний аналіз правової системи (всіх галузей права) з використанням методології економіки (Экономический анализ права. 1970 р.). В «економічній теорії права» використано економічну теорію для критики та виправлення права [3]. Засновником другого напрямку стали лауреат Нобелівської премії 1991 року Рональд Коуз та декан юридичного факультету Йеля, старший суддя апеляційного суду США по іншому округу – Гвідо Калабрезі. Напрямок «право і економіка» використовується для внесення змін та правок до економічної теорії [2; 3].

Суттєві практичні кроки до впровадження «аналізу права» в Україні були здійснені у березні 2016 року із застосуванням оновленої Методики проведення аналізу впливу регуляторного акта Державною регуляторною службою. Результати аналізу проектів регулятивних актів за наведеною Методикою ґрунтовно висвітлено у Аналітичному звіті Державної регулятивної служби у 2016 році. Особливу увагу на доцільності такого аналізу обґрунтовано окремими положеннями, що висвітлені у зазначеному Аналітичному звіті, зокрема: «Показники результативності регуляторного акта також повинні відповідати вирішуваній проблемі та цілям регулювання. При цьому розробники повинні навести як обов'язкові, так і додаткові кількісні та якісні вимірювальні показники, які безпосередньо характеризують результативність регуляторного акта. Цей розділ АРВ викликає у

розробників найбільше складнощів. Так, у 2016 році показники результативності були правильно визначені лише у 64 відсотках АРВ (аналіз регуляторного впливу)» [1, с. 47].

За вищенаведеним можна зробити висновок про потребу у покращенні якості підготовки регуляторних актів (36%). А це свідчить про затребуваність кваліфікованих фахівців. У пріоритетних напрямках роботи Державної регуляторної служби, зокрема стосовно покращання рівня знань для фахівців органів влади, зазначено: «Щодо державної регуляторної політики. ... 3.Проведення навчальних заходів для фахівців центральних та місцевих органів виконавчої влади та місцевого самоврядування щодо застосування регуляторного законодавства та М-тесту».

10 березня 2016 року Програма USAID ЛЕВ спільно з Державною регулятивною службою підписали Меморандум з Національною Академією державного управління при Президентові України щодо розроблення навчальних програм підготовки фахівців з регуляторного аналізу. Зазначена програма буде передбачати комплекс теоретичних знань та практичних навичок, зокрема застосування М-тесту.

Нагальність вирішення питань, пов'язаних із потребою комплектування органів державного управління необхідними фахівцями, підкреслюється інформацією про структуру Державної регулятивної служби у 2016 році, зокрема:

«...Постановою Кабінету Міністрів України від 18.02.2015 р. № 62 «Про внесення змін у додаток 1 до Постанови Кабінету Міністрів України від 05.04.2014 р. № 85» затверджено граничну чисельність працівників Державної регуляторної служби у кількості 201 державний службовець...

... Протягом 2016 року було оголошено конкурс на заміщення 29-ти вакантних посад державної служби, з них категорії «Б» – 9, категорії «В» – 20. Претендентів на заміщення 12 вакантних посад категорії «Б» та «В» не було» [1].



**Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

Примітка:

√ до категорії «А» віднесено вищий корпус державної служби;

√ до категорії «Б» – посади керівників структурних підрозділів центральних органів виконавчої влади та інших державних органів, їх заступників, керівників територіальних органів цих державних органів та їх структурних підрозділів, їх заступників; заступників керівників державної служби в інших державних органах, юрисдикція яких поширюється на всю територію України;

√ до категорії «В» – інші посади державної служби, не віднесені до категорій «А» і «Б». [Закон України «Про державну службу» від 10.12.2015 р. № 889-VIII].

Вищенаведене обґрунтовує потребу у покращенні підготовки фахівців не лише на етапі підвищення їх кваліфікації, а і на етапі підготовки їх у вищих навчальних закладах за рівнями вищої освіти.

З метою забезпечення потреби у покращенні підготовки фахівців для реалізації передбачених державою заходів щодо зміцнення економіки, зокрема покращення середовища здійснення підприємницької діяльності, науковцями Національної академії статистики, обліку та аудиту розроблена освітньо-професійна магістерська програма «Фінансова аналітика в управлінні підприємницькою діяльністю», галузь знань – 07. Управління та адміністрування, спеціальність 071. Облік і оподаткування, спеціалізація 071.1 Облік, оподаткування і аудит. Зазначена програма враховує вимоги Закону України «Про вищу освіту», Національної рамки кваліфікацій і встановлює:

- обсяг та термін навчання магістрів;
- інтегральну компетенцію;
- загальні компетенції;
- спеціальні (професійні) компетентності;
- перелік та обсяг навчальних дисциплін для опанування компетентностей освітньої програми;
- вимоги до структури навчальних дисциплін.

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

Програма зорієнтована на підготовку випускників зі ступенем «магістр управління і адміністрування», які будуть працювати: аналітиками, менеджерами підприємницької діяльності, аудиторами, судовими експертами. Передбачається, що найбільш затребуваними випускники магістерської програми «Фінансова аналітика в управлінні підприємницькою діяльністю» будуть у:

- аналітичних службах великих підприємств та об'єднаннях підприємств;
- аналітичних підрозділах регуляторної та фіскальної служб;
- аудиторських фірмах;
- консалтингових компаніях;
- структурах, які мають право проведення судових економічних експертиз.

**Висновки.** Вирішення питань підготовки фахівців, що володіють знаннями у питаннях створення сприятливого для підприємницької діяльності середовища, аналізу та здійснення регуляторної політики на рівні держави, а також розробки та впровадження ефективних управлінських рішень в умовах створеного середовища – на рівні суб'єктів господарювання уможливить зростання економічного потенціалу держави.

**Список використаних джерел:**

1. Аналітичний звіт про роботу Державної регулятивної служби у 2016 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.drs.gov.ua/press-room/derzhavna-regulyatorna-sluzhba-ukrayiny-oprylyudnyla-analitychnyj-zvit-pro-svoyu-robotu-u-2016-rotsi/>
2. Калабрезі Г. Будуще права и економики. Очерки о реформе и размышления. М., 2016. С.174.
3. Лиханов А. Право и Нобелевские премии по экономике. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.ru](http://zakon.ru)

## **ПРОФЕСІЙНІСТЬ ФАХІВЦІВ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇЇ ДОСЯГНЕННЯ**

**О. І. МАЗІНА,**

*член ФПБАУ, к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,  
Університет державної фіскальної служби України (м. Київ, Україна)*

Рівень підготовки фахівців з бухгалтерського обліку, їх професійні навички є дуже важливими складовими в організації бухгалтерського обліку на підприємстві як складової системи управління підприємством загалом. Отже, значна увага повинна бути приділена проблемам підготовки у вищих навчальних закладах фахівців із бухгалтерського обліку та підтримки їх професійного рівня в динамічному середовищі регуляторної політики України.

Аналізуючи причини існування незадовільного стану підготовки фахівців з бухгалтерського обліку, слід звернути особливу увагу на ті, без подолання яких уникнути негативних тенденцій може виявитися неможливим. Перш за все – це відсутність виваженої та послідовної стратегії розвитку бухгалтерського обліку на державному рівні, що повинна включати і вимоги до розвитку професії.

Сьогодні в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відсутні вимоги як до особи, яка здійснює діяльність у сфері бухгалтерського обліку, так і до особи, яка має право займати посаду головного бухгалтера. Законом також повністю ігноруються регуляторні можливості громадських професійних організацій, які втілюють у своїй діяльності найвищі вимоги до професії.

При цьому існує досвід багатьох країн Східного партнерства, які зробили багато рішучих кроків у становленні професії бухгалтера саме шляхом впровадження змін в законодавство, у тому числі й у напрямі визначення регуляторної функції громадських професійних організацій.

Так, у законі про бухгалтерський облік Молдови [1] встановлено два види регулюючих органів:

1 – державні органи (Парламент, Міністерство фінансів, Національна комісія по цінним паперам і фінансовому ринку, Служба фінансової звітності при Національному бюро статистики);

2 – професійні асоціації, метою яких є удосконалення і розвиток бухгалтерського обліку.

Також Білорусь [2], Грузія [3] та інші країни Східного партнерства законодавчо визначилися з роллю професійних організацій у становленні професій бухгалтера і аудитора.

Оскільки країни пострадянського простору, у тому числі й Україна, реалізують стратегії входження до єдиного економічного простору з ЄС і критичною стає транспарентність інформації, яка генерується системою бухгалтерського обліку, що вимагає не тільки використання єдиних правил і методик формуванні інформації, але і єдиних правил і методик підготовки фахівців, слід уважніше дослідити вимоги міжнародних стандартів освіти професійних бухгалтерів. Тому що саме професійність бухгалтера є основоположним фактором довіри до інформації бухгалтерського обліку та звітності і, водночас, запорукою досягнення її соціальної місії.

Найбільш апробованими в історичному аспекті та визнаними у світі громадськими організаціями, що взяли на себе відповідальність за формування вимог щодо ведення бухгалтерського обліку, формування фінансової звітності, здійснення аудиту та вимог до освітньо-кваліфікаційного і етичного рівнів відповідних фахівців, вважають Американський інститут дипломованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Асоціацію присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA, Велика Британія). Роль об'єднуючої професійної організації взяла на себе Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) – International Federation of Accountants (IFAC). МФБ – це всесвітня організація, заснована у 1977 році, головним завданням якої є служіння суспільним інтересам, шляхом сприяння розробці, прийняттю та впровадженню високоякісних

## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

міжнародних стандартів, підтримці розвитку сильних професійних організацій бухгалтерів, поширенню у всьому світі розуміння цінності професійних бухгалтерів та визначення суспільно значимих проблем, у яких досвід професії бухгалтера є найбільш доречним. До складу МФБ входять 167 дійсних і асоційованих членів зі 127 країн світу, які представляють близько 2,5 млн практикуючих бухгалтерів [4].

Авторитет МФБ зумовлений не лише тим, що в ній представлені організації багатьох країн світу, а й високим професійно-етичним рівнем членів організацій, які особисто віддані ідеї утвердження якості, компетентності та доброчесності в бухгалтерській професії. МФБ розробляє та ініціює стандарти які повинні базуватися на концептуальній основі гармонізованих в глобальних масштабах для задоволення дедалі зростаючих міжнародних вимог, що висуваються до бухгалтерської професії чи то з боку бізнесу або освіти, чи то з боку організацій державного сектору.

З метою поширення в усьому світі програм підготовки бухгалтерів Комітет з освіти МФБ розробляє Міжнародні стандарти освіти, визначаючи критерії щодо підготовки фахівців з обліку і аудиту. Передбачається, що всі організації – члени МФБ мають дотримуватися цих стандартів, у яких розкривається процес фахової підготовки кваліфікованих професійних бухгалтерів, а також актуальні проблеми їхнього постійного професійного розвитку [4]. Професійні організації світу прагнуть приєднатися до високої місії МФБ та, виконуючи вимоги високих стандартів професії, закладених у статуті організації, стають її асоційованими і повними членами. Так АССА, будучи до 2008 року асоційованим членом, виконала всі вимоги і стала дійсним членом МФБ.

Серед вітчизняних професійних організацій, яких в Україні нараховується сім, єдиним дійсним членом МФБ є Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ).

У документах, які розробляє МФБ, встановлюється і універсальне тлумачення терміна «професійний бухгалтер» – фахівець, діяльність

якого є гарантією успішного використання усіх розроблених стандартів, незалежно від національних, законодавчих та галузевих особливостей.

Професійний бухгалтер – це особа, яка, завдяки формальній освіті та практичному досвіду є експертом у сфері бухгалтерського обліку, що демонструє і підтримує компетентність, відповідає кодексу етики, дотримується високих професійних стандартів і діяльність якої регулюється через професійну організацію бухгалтерів або інший механізм регулювання.

Професійність бухгалтера формується шляхом проходження декількох етапів становлення фахівця, де на першому етапі формується особа, яка починає свій розвиток, на другому етапі – особа, яка розвивається у професійному плані, на третьому – розвинена особа, а четвертий етап – це етап безперервного розвитку, що досягається навчанням протягом всього життя для підтримки належного професійного рівня. На кожному з цих етапів встановлюються свої вимоги як до професійних знань та етики так і практичного досвіду.

Згідно з вимогами МСО (Міжнародних стандартів освіти), відповідальність за професійний розвиток, починаючи з вхідних умов до початкового розвитку і закінчуючи періодом безперервного розвитку, покладається на професійні організації, які є членами МФБ. Ними ж розробляються і критерії входження в процес початкового розвитку, одним з яких може бути, наприклад, наявність диплому про вищу освіту. Отже, чим раніше особа, що обирає спеціальність, пов'язану з обліком і аудитом, розпочне етап професійного розвитку, тим швидше суспільство отримає фахівця, якому можна довіряти формувати інформаційне забезпечення прийняття економічних рішень.

Такий процес вбачається можливим лише за умови навчання у вищих навчальних закладах за програмою професійної організації, якій надається право встановлювати вимоги до входження в процес початкового розвитку та вимоги проходження всіх етапів професійного розвитку. Отже, відповідь на сучасні виклики в підготовці фахівців з бухгалтерського обліку лежить у двох площинах: 1) законодавче

**Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

визначення стратегії розвитку професії і регуляторної функції професійних організацій; 2) формування освітніх програм у вищих навчальних закладах у напрямі кваліфікаційних та етичних вимог професійних організацій.

**Список використаних джерел:**

1. О бухгалтерском учете : Закон Молдовы № 113 от 27.04.2007 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=324098&lang=2>
2. О бухгалтерском учете и отчетности : Закон Республики Беларусь № 57-3 от 12.06.2013 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p2=2/2055>
3. Об аудите бухгалтерского учета и финансовой отчетности : Закон Грузии №6598-66 от 29.06.2012 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://matsne.gov.ge/ru/document/download/1698895/4/ru/pdf>
4. IFAC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifac.org>

**ПРОФЕСІЙНА ПІДГОТОВКА ТА РОЛЬ БУХГАЛТЕРА У  
ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ**

**Н. М. МАЛЮГА,**

*д. е. н., професор, завідувач кафедри теорії бухгалтерського обліку,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту*

*(м. Київ, Україна)*

**К. П. БОРИМСЬКА,**

*к. е. н., доцент, директор ТзОВ «Ес.Сі.Ай.-Консалтинг»*

Як показує світова практика, важливу роль у вирішенні проблеми забезпечення економічної безпеки відіграє корисна ділова інформація про різні сторони бізнесу, сформована на підставі обліково-аналітичних даних. Бухгалтерський облік знаходиться на перетині інформаційних потоків різних підрозділів, і практично саме в системі бухгалтерського обліку формується інформація про реальний стан справ суб'єкта господарювання. Поінформованість заінтересованих осіб та осіб, які приймають рішення, є найважливішим чинником підвищення економічної життєздатності бізнесу, його ефективності та захисту від впливу зовнішніх і внутрішніх загроз. У системі забезпечення економічної безпеки гостро стоїть питання формування повної й достовірної інформації, адаптованої до конкретних завдань, що виникають в процесі оптимізації інвестиційних рішень та прийняття керівництвом адекватних управлінських рішень.

На ролі й значенні бухгалтерського обліку в управлінні наголошував у свій час і відомий вчений, якому присвячено конференцію, – Олексій Сергійович Бородкін (1930–2002) [2; 3; 4].

Концептуальна основа бухгалтерського обліку змінюється під впливом кардинальних і динамічних змін в економічній системі, відповідно пріоритетам важливості складових економічних ресурсів,



## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

критеріїв встановлення показника ефективності функціонування суб'єктів господарювання, складовою чого є ефективність функціонування їх системи економічної безпеки.

Поняттю «економічна безпека» належить особливе місце серед категорій, що виникли останнім часом в теорії та практиці бізнесу. Безпека функціонування завжди виступала наріжним каменем розвитку економічних суб'єктів різних рівнів. Здатність прогнозувати загрози, які є первинними в «ланцюгу безпеки» підприємства, реагувати на них і безперервно адаптуватися є найважливішою частиною процесу управління в сучасних умовах господарювання. При цьому бухгалтерська інформація, що формується в умовах невизначеності та ризику, може становити значний ризик стабільного й захищеного функціонування підприємства в динамічному бізнес-середовищі.

Роль професійної підготовки бухгалтера є суттєвою у забезпеченні економічної безпеки як окремого підприємства, так і держави. Від правильності відображення господарських операцій кожного конкретного суб'єкта господарювання залежить адекватність і точність визначення макроекономічних показників, на основі яких формується державна політика за різними напрямками. На даних бухгалтерського обліку ґрунтується, передусім, система національних рахунків, а відтак і визначення таких показників, як валовий внутрішній продукт, проміжне споживання, валове нагромадження основного капіталу, валовий національний дохід та ін.

Не менша роль обізнаності облікових працівників у системі захисту економічної безпеки окремого суб'єкта господарювання. Так, знання бухгалтера в частині моніторингу внутрішнього та зовнішнього середовища діяльності підприємства дозволяють генерувати достовірну та релевантну інформацію про внутрішні бізнес-процеси та зовнішнє середовище діяльності підприємства для оцінки його конкурентних переваг, управління ризиками, виявлення та попередження загроз безпечній діяльності та сталому розвитку підприємства. Вміння

бухгалтера вчасно й достовірно сформувати й проаналізувати масив обліково-аналітичної інформації слугує базисом для забезпечення економічної безпеки підприємства, яка за сучасних умов набуває властивостей інформаційних систем стратегічного типу.

За таких умов вимоги до професійних якостей бухгалтера зміщуються в бік підвищення інформативності обліково-аналітичної бази при управлінні ризиками, підсилення достовірності та прозорості фінансової звітності для підтримки стійкого функціонування та розвитку підприємства в умовах існування різноманітних ризиків і загроз діяльності. На бухгалтера покладаються функції з формування такого масиву обліково-аналітичного матеріалу та контрольних процедур, який забезпечував би функціонування системи економічної безпеки підприємства на перспективу.

Система управління суб'єкта господарювання вже сьогодні потребує не лише оперативної, повної та достовірної інформації про об'єкти, які відображаються в системі фінансової й податкової звітності, а і забезпечення інформацією стратегічного характеру про ймовірні зловживання, які можуть призвести до порушення економічної безпеки суб'єкта господарювання в майбутньому.

Глобалізація ринків капіталів на сучасному етапі розвитку не просто вимагає подання об'єктивної та детальної фінансової інформації, але й припускає умову порівнянності цієї інформації на міжнародному рівні, в цілях задоволення інтересів інвесторів. Національні стандарти бухгалтерського обліку повинні відповідати вимозі порівнянності з міжнародними стандартами. Водночас не слід забувати про попередження вченого щодо захоплення міжнародними стандартами: «... повна орієнтація національної системи бухгалтерського обліку на методологію, передбачену МСФЗ, науково не обґрунтована і ставить її в положення бути довічно доганяючої з безповоротними негативними наслідками, а фахівців з обліку – в запопадливо виконуючих всі вказівки Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності» [5, с. 71].

## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

А тому у зв'язку з упровадженням МСФЗ у вітчизняну практику ведення бухгалтерського обліку особливої уваги потребує дослідження питання забезпечення інформаційної безпеки бізнесу.

Посилення теорії бухгалтерського обліку базується на позитивістській філософії розвитку та розв'язання проблем у об'єднанні з сучасними економічними теоріями, зокрема з інституціональною та неоінституціональною. Концептуальна основа сучасної теорії бухгалтерського обліку лише певною мірою відповідає вимогам інформаційного суспільства. Забезпечення достовірною бухгалтерською інформацією про множинні ризики й невизначеності ринкового середовища вимагає нового обсягу даних, їх структуризації, які необхідні для управління сучасним суб'єктом господарювання. Тому доцільним є виділення таких ключових напрямів і розділів, які повинні стати пріоритетними при підготовці фахівців з облікового забезпечення системи економічної безпеки підприємства як основної економічної та управлінської компоненти забезпечення безпеки підприємства:

- розробка організаційних засад управління економічною безпекою суб'єкта господарювання, зокрема, при організації електронного документообороту, а також інформаційно-аналітичної підтримки менеджменту в прийнятті рішень з питань ефективного управління ризиками в ході надання аутсорсингових послуг;

- формування нових методологічних механізмів, що сприяють забезпеченню економічної безпеки підприємства, на основі розробки інструментів комплексного управління ризиками, насамперед, якісного та інформаційно-когнітивного аспекту;

- розвиток міждисциплінарної інтеграції у вирішенні завдань комплексного управління системою економічної безпеки підприємства через інструментарій бухгалтерського обліку.

Методологічний аспект характеризується формуванням концептуальних положень інтегрованої системи облікового забезпечення системи економічної безпеки каталактичного типу, а також визначенням її

ролі у процесі управління підприємством. Організаційний аспект включає підходи до організаційної форми функціональних компонентів та визначення їх впливу на управління підприємством.

Як справедливо писав професор Г. Г. Кірейцев, «Основне завдання розвитку методології національної системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах глобалізації економіки та реформування вищої професійної бухгалтерської освіти полягає у підвищенні наукового рівня обліку, орієнтація на розвиток науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, контрольної, регулюючої та прогностичної його функцій, не нехтуючи необхідність подальшого розвитку функцій правового захисту суб'єктів господарювання та мотивації» [5, с. 67].

Оскільки формування професійних характеристик фахівця з бухгалтерського обліку відбувається під час навчання і здобуття ним освіти, доречним є перегляд освітньо-професійних програм підготовки бухгалтерів за різними освітньо-кваліфікаційними рівнями щодо посилення вимог до змісту їх професійної підготовки в частині формування знань, вмінь і навичок з обліково-інформаційного забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання. Слід працювати над розширенням змістовного наповнення тем, пропонованих до вивчення в ході викладання дисциплін професійної та практичної підготовки бакалавра та магістра напряму підготовки «Облік і оподаткування».

Нині кафедра теорії бухгалтерського обліку НАСОНА продовжує працювати над наукової темою «Розвиток бухгалтерського обліку в контексті фінансово-економічної безпеки суб'єктів господарювання: теорія та методологія» (0113U005977).

### **Список використаних джерел:**

1. Боримська К. П. Бухгалтерський облік в системі забезпечення економічної безпеки підприємства: проблеми методології й організації / К. П. Боримська. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – 624 с.

**Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

2. Бородкин А. С. План рахунків і національна система обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 5. – С. 7-8.

3. Бородкин А. С. «Шоковая терапия» для бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 44- 45.

4. Бородкин О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45–53.

5. Кірейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: Научный доклад. – изд. 2-е, перераб. и доп. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с. (на рус. и укр. языках).

## **НАУКОВІ ОСНОВИ МОДЕРНІЗАЦІЇ ОСВІТИ: СОЦІАЛЬНО-ФІЛОСОФСЬКИЙ КОНТЕКСТ**

**І. Ф. НАДОЛЬНИЙ,**

д. філос. н., професор, Заслужений працівник освіти України,  
завідувач кафедри філософії та соціально-гуманітарних дисциплін,  
*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Сучасні процеси в системі освіти вимагають переосмислення її ролі та призначення. Освіта здатна і має впливати на трансформацію та розвиток суспільних змін, прискорювати або гальмувати їх, знаходити можливості реалізації невирішених проблем, сприяти позитивному їх розв'язанню. Таке загальне осягнення ролі освіти визначає її соціальну цінність для розвитку конкретної людини, держави, суспільства та цивілізації в цілому.

Розмаїті процеси, що характеризуються специфічними національно-територіальними та загальними глобалізаційними тенденціями, з необхідністю потребують переосмислити цілі, ідеали, завдання та імперативи освіти. Темпорально-просторове стиснення спонукало до інтенсифікації комунікаційних процесів, посилення інтеграції освітніх закладів та систем. Усе більшого значення набуває урізноманітнення інтелектуальних освітніх засобів, актуалізується концепція освітнього становлення протягом усього життя як імператив людського поступу.

Динамічність змін в умовах єдиного освітнього простору є основним стержнем, детермінантом суспільного поступу, а висока якість освітньої підготовки фахівців – потужним каталізатором інноваційного розвитку українського суспільства. Освіта є чинником становлення громадянського суспільства, яке для системи освіти, у свою чергу, стає соціокультурним підґрунтям удосконалення всіх сфер суспільного життя, а головне – всебічного і цілісного формування людини як мети суспільних перетворень в інтересах самої ж людини. Освіта в умовах модернізації нашого суспільства,

## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

як зазначають фахівці, має бути: динамічною, інноваційною, плюралістичною, толерантною, особистісно зорієнтованою. Якісна освіта на основі оптимальних вітчизняних і світових стандартів, вимог, парадигм пронизує багатогранну діяльність суспільства і людини, забезпечуючи впровадження інноваційних методів освітнього оновлення та технологій, вибудованих на нових інтелектуальних здобутках. Освіта стає ядром соціально-духовного життя суспільства, розширює діапазон розвитку людського потенціалу, сприяє зміцненню матеріально-економічних підвалин цілісного розвитку суспільства (3, с. 240–245).

Сучасні процеси соціально-економічного поступу, їх суперечливий характер свідчать про здійснення необхідних змін, трансформацій, у цілому – про модернізацію сфер суспільного буття в аспекті їх оновлення на основі розвитку науки та освіти. Досягти світових стандартів в економіці, культурі, освітньому просторі можливо лише на основі постійного впровадження наукових здобутків у виробництво, практику і на цьому фундаменті поліпшувати добробут населення, розширювати освітні горизонти, досягаючи цілі розбудови громадянського суспільства (2, с. 190–197).

Ядром змісту освіти мають стати найсуттєвіші для життя людини знання – комунікація, пошук і обробка інформації, розв'язання нагальних життєвих проблем, пізнання себе та інших людей, вміння берегти природу, усвідомлення її значення для життя, власний саморозвиток. Педагог має не диктувати своїм вихованцям мету, а спонукати їх до того, щоб вони самі ставили її перед собою, керуючись своїми внутрішніми потребами.

Поняття «якість» у широкому аспекті є універсальною філософською категорією, що охоплює як явища природного світу, так і людські виміри свідомості. В історії філософії першим категорію якості проаналізував давньогрецький філософ Аристотель (384 – 322 до н. е.). Він охарактеризував категорію якості як видову відмінність однієї сутності від іншої, що належить до такого самого виду. Він вказав на мінливий характер якості як зміну стану речей, їх здатність перетворюватись у свою протилежність

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

(справне – пошкоджене, корисне – шкідливе, солодке – гірке, тепле – холодне, біле – чорне).

Поняття “якість” має також звужене поле функціонування, зокрема: якість продукції, якість праці, ділові якості, етичні якості, якість життя, якість культури тощо. Предметом нашого розгляду є якість освіти, у вузчому розумінні – якість підготовки фахівців вищої школи в сучасних умовах.

У ХХІ столітті освіта та її розгалужені установи постали перед рядом вагомих викликів, зумовлених глобалізаційними та внутрішніми передумовами.

1) забезпечити високу функціональність людини в умовах, коли зміна ідей, знань і технологій відбувається набагато швидше, ніж зміна поколінь людей. Також слід віднайти ефективні нормативи співвідношення між лавиноподібним розвитком знань, інформацій, високих нано-технологій і людською здатністю до їх творчого засвоєння;

2) забезпечити оптимальний баланс між регіональним та глобальним світом з тим, щоб людина, формуючись як патріот своєї країни, усвідомлювала реалії глобалізованого світу, була здатною жити і діяти в цьому світі, нести частку відповідальності за нього, бути громадянином сучасного цивілізованого світу;

3) всіма засобами і реальними можливостями утверджувати розуміння людини як найвищої цінності – суб’єкта, творця матеріальних благ і духовних цінностей, що сприятиме високому інтелектуальному потенціалу для життєдіяльності у реальному демократичному суспільстві. Тут має значення виокремлення у системі середньої освіти двох напрямів: академічного та професійно-технічного;

4) формувати у людини здатність до свідомого ефективного функціонування в умовах ускладнення відносин, взаємодій у сучасному інформаційному суспільстві, зростаючої ролі комунікативних засад життя та інформаційної наповненості різних форм життєдіяльності, праці та відпочинку;

5) неухильно скорочувати наявний розрив між матеріальним та



## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

духовним, культивувати у кожній людині потужну конструктивно-когнітивну силу утверджувати загальнолюдські та національні традиції як основи формування активної життєвої позиції, розвивати високі морально-етичні риси, дедалі розширювати горизонти толерантності та людяності (1, с. 185–187).

Зазначені вимоги до освіти зумовлюють необхідність перегляду ряду звичних упродовж десятиліть характеристик, усталених норм освітньої діяльності, загострюють об'єктивну потребу реалізації новітніх модернізаційних змін в освіті відповідно до Національної доктрини розвитку освіти в Україні.

### **Список використаних джерел:**

1. Андрущенко В. П. Модернізація системи вищої освіти соціальна сутність і вартість для України / В. П. Андрущенко, М. І. Михальченко та ін. – К. : Знання України, 2007. – 257 с.
2. Бойко А. І. Філософія орієнтації в системі ринкових трансформацій: світоглядно-філософський аналіз / А. І. Бойко. – К. : Знання України, 2009. – 380 с.
3. Литвин В. Науково-освітній потенціал нації: погляд у ХХІ століття / В. Литвин, В. Андрущенко, А. Гуржій та ін. – К. : Навч. книга, 2004. – 672 с.

## **СКЛАДОВІ ПРОФЕСІЙНОЇ ПІДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРІВ**

**В. П. ПАНТЕЛЕСЬ,**

*д. е. н., професор,*

*декан економіко-статистичного факультету,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

**Т. Д. САКАДА,**

*в. о. доцента, заступник декана економіко-статистичного факультету,*

*Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Успішна управлінська діяльність підприємств передбачає тісні зв'язки між їх підрозділами; значні інформаційні потоки формують ринкові відносини між суб'єктами ринку та стосовно податків. Специфічною мовою, яка дозволяє управляти такими потоками, є бухгалтерський облік. Із орієнтацією бізнесу на вимоги ринку, виявилось, що сфера відповідальності бухгалтерів значно зросла і бухгалтерський облік одержав гідне визнання в рамках функціонуючої системи. Сучасні бухгалтери формують достовірну інформацію для управління. Позитивними рисами роботи бухгалтера є: затребуваність на ринку праці; переважно нормований робочий день; можна мати додатковий заробіток, наприклад, допомагати з веденням бухгалтерії дрібним підприємствам. До складних сторін професії відносять: часті зміни в законодавстві держави; суперечності законодавства (наприклад, податкового та бухгалтерського); виконання завдань для забезпечення інформацією керівництва, що потребує додаткових знань та навичок; діяльність бухгалтера жорстко регламентована і не залишає простору для творчості; помилки бухгалтера призводять до санкцій, штрафів.

Важливою складовою підготовки професіонала-бухгалтера є грамотність. У вузькому сенсі грамотність (латиною та англійською –

## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

*literacy*) означає дотримання людиною відомих правил правопису, арифметичних правил, мовних правил, відсутність помилок тощо. Виокремлюється професійна грамотність - технологічна грамотність, комп'ютерна грамотність, фінансова грамотність, статистична грамотність, бухгалтерська грамотність та ін. У зв'язку з підвищенням вимог з боку соціуму коло видів грамотності постійно розширюється.

У координатах «особистість-професіоналізм» грамотність може розглядатись як розумний (раціональний) розподіл людиною власного часу та власних коштів. Грамотний підхід до вирішення управлінських задач передбачає, наприклад, впорядковане оформлення угоди, розробку бізнес-плану, прийняття рішень про вкладання коштів у інвестиції, налагодження комунікаційних відносин, прийом відповідальності за себе та інших, вміння бачити чітку мету, розуміння ситуації у форматі результату, а не порядку виконання дій тощо. Тому зараз з'являються такі словосполучення, як грамотний менеджмент, грамотний бізнес, грамотний енергоаудит. Усе більше суспільство потребує грамотних фахівців з управління, грамотних бухгалтерів, грамотних аудиторів тощо. Грамотність людини є синонімом її професіоналізму.

**Аналіз думок студентів за анкетами.** Дослідження думок студентів першого курсу стосовно мотивів вибору саме нашого ВНЗ шляхом вивчення заповнених ними анкет стає звичаєм та дозволяє встановити рівень мотивації вступника. В цьому році також було проведено анкетування студентів 1 курсу за спеціальністю «Облік і оподаткування», яке покладене у основу матеріалу. Студентам Національної академії статистики, обліку та аудиту (НАСОА) було запропоновано анкету з 8 запитань, за якими передбачалися 5 варіантів відповідей, у т. ч. свій варіант. Було отримано відповіді від всіх студентів денної форми навчання.

На запитання «Чому Ви обрали спеціальність «Облік і оподаткування», варіант, що студент давно вирішив стати економістом-бухгалтером, вибрали більшість студентів – 73%. Що це престижна

професія вважають 10% студентів. Відповідь «...маю власний досвід» вказує на знайомство студента вже 1 курсу з основами бізнесу.

На запитання «Чому Ви обрали саме НАСОА» 36% студентів вибрали варіант, що «...у Академії найбільш кваліфікований викладацький склад», 18% вважають, що «...це один з недорогих ВНЗ м. Києва»; власна відповідь студента – «...тут навчалися мої близькі родичі».

На запитання «Чи вплинули на Ваш вибір батьки» відповіді розподілилися так: «Ні» – 55%, «Так» – 45%. До цього результату слід ставитися неоднозначно. Насправді вплив батьків, які очікують, що їхня дитина буде в майбутньому успішною людиною саме з цією спеціальністю, має значно більшу вагу, ніж 45%.

Відповіді на запитання «Назвіть основні джерела інформації про Академію» поділилися так: Internet та поради знайомих, що навчалися у НАСОА, – по 45%, поради батьків – 10%.

Запитання «Що Ви очікуєте отримати після закінчення Академії за обраною спеціальністю» об'єднало студентів у відповідях: абсолютна більшість студентів (90%) відповіли «престижну роботу».

На запитання «Чим Вас приваблює професія бухгалтера» варіант відповіді про високу та стабільну оплату праці значно випередив інші (55%). Комфортні умови праці бухгалтера влаштували 25% студентів, а висока соціальна значущість професії – лише 10%. Доволі прагматичний але сучасний відтінок має власний варіант відповіді – «...навчаючись на бухгалтера, обираю свій власний бізнес».

Головним у студентському житті, на думку першокурсників-бухгалтерів, є розвиток себе як особистості (82%), освоєння «модної» професії – 18%.

На запитання «У чому, на Вашу думку, запорука успіху професіонала-бухгалтера» більше половини першокурсників (73%) дали відповідь: професійні знання та навички; аналітичний склад розуму отримав 18%, а вміння працювати в команді – 9%.

**Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

**Висновки.** Для забезпечення високого рівня професійної підготовки потрібні сучасні навчальні програми, високий рівень ВНЗ, значна кількість годин для вивчення курсу та інше. Слід зазначити, що якісно вищим результатом бухгалтерської освіти є формування навичок для самоосвіти та навчання протягом всього життя (англ. *full-life*). У відповідях студентів-бухгалтерів підкреслюється престижність професії, що відбиває сформовану в суспільстві ієрархію професій, видів трудової діяльності, яка містить у основі ступінь складності і відповідальності праці, тривалість необхідної для неї професійної освіти, рівень її оплати тощо. Згадування студентами успішних родичів або знайомих, які навчалися в Академії, також є свідченням похвальної громадської оцінки вагомості професіонала та підтверджує роль мотивації у виборі професії.

Головними складовими професійної підготовки бухгалтерів є мотивація та здатність долати перешкоди, підтримка батьків, науково організований навчальний процес у престижному ВНЗ, сучасні навчальні програми, грамотність, вміння навчатися все життя.

## **СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ВИЩОЇ ОСВІТИ У СФЕРІ ТУРИЗМУ В УКРАЇНІ**

**І. О. СИДОРЕНКО,**

*PhD, к. е. н., доцент,*

*доцент кафедри економіки підприємства та менеджменту,  
Академія праці, соціальних відносин і туризму (м. Київ, Україна)*

Сьогодні пріоритетним завданням розвитку освітньої політики в Україні є запровадження системних заходів щодо відновлення вищої освіти на якісно новій основі, бо зростання конкурентоспроможності держави й добробуту суспільства залежить від висококваліфікованих людських ресурсів.

Сфера туризму – важливе соціально-економічне і політичне явище. В умовах реформування та активізації ринкових процесів питання кадрового забезпечення (підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації, підвищення кваліфікації через отримання другої вищої освіти) для сфери туризму є актуальним.

Туризм є одним із засобів виховання моральних якостей людини, як патріотизм, колективізм, дисциплінованість, взаємодопомога. Зміст вищої освіти в туризмі є комплексним. Він містить як морально-естетичні і світоглядні так і практичні, науково-правові аспекти. Однією з нагальних проблем підготовки фахівців сфери туризму наразі є те, що невисока якість середньої освіти автоматично переходить до вищої школи, як «негативна спадщина». Крім того, навчальний процес у вищих навчальних закладах (далі – ВНЗ) не зорієнтований на всебічний розвиток особистості, через основні її компоненти: когнітивний; регулятивний; комунікативний; індивідуальний та рефлексивний. Серед інших проблем слід зазначити: невідповідність змісту вищої освіти й

## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

інноваційних технологій суспільним і культурним потребам; розрив між суспільними потребами і попитом; недостатній розвиток гуманітарних знань і культури та ін. Крім того, роботодавці не приймають активної участі у формуванні змісту освіти та практичної підготовки молоді. Потребує суттєвого удосконалення практика на базових підприємствах та науково-дослідна робота студентів. Дипломні роботи мають писати талановиті і найкращі студенти, а решта – здавати іспити. Це, у свою чергу, унеможливить захист «не авторських» робіт, а також сприятиме впровадженню у практику підприємств сфери туризму нових досягнень творчої, креативної та наукової думки. Реалії часу вимагають від ВНЗ підготовки фахівців з базовою економічною освітою.

Основні концептуальні ідеї щодо змісту та організації кадрового забезпечення майбутніми фахівцями сфери туризму базуються на положеннях Конституції України, Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про туризм» та відповідних законодавчих актів про освіту. Стратегічні напрями розвитку освіти в Україні є пріоритетними при формуванні державної політики в нашій країні.

У сучасних ринкових умовах, законодавча та нормативно-правова база що регулює розвиток туризму і курортів в Україні, потребує удосконалення з урахуванням впливу на цю сферу, процесів глобалізації та євроінтеграції. Стратегічна мета розвитку туризму в Україні полягає у створенні на внутрішньому та світовому ринках конкурентоспроможного туристичного продукту (послуг). Це, у свою чергу, вимагає від ВНЗ забезпечення висококваліфікованими фахівцями сфери туризму, які здатні приймати ефективні управлінські рішення в умовах нестабільного зовнішнього середовища.

З метою усунення зазначених проблем та вдосконалення системи освіти у сфері туризму автор пропонує окремі стратегічні напрями розвитку, що представлені в табл. 1.

Таблиця 1

**Стратегічні напрями розвитку вищої освіти у сфері туризму в Україні**

<b>Напря́м</b>	<b>Резу́льтат</b>
Формування мережі з іноземними ВНЗ Укладання відповідних угод із вітчизняними та зарубіжними освітніми організаціями сфери туризму	Сприятиме активізації співпраці на основі запровадження позитивного вітчизняного і зарубіжного досвіду надання якісних освітніх послуг
Створення регіональних університетських комплексів на основі укладання угод з базовими підприємствами сфери туризму	Активізує роль співпраці та здобуття студентами практичного досвіду у сфері туризму
На основі вертикальної інтеграції розширення форм фінансування, активізація міжнародних зв'язків	Посилить конкурентні переваги закладів вищої освіти сфери туризму
Розробка, апробація і впровадження нових освітніх технологій, навчальних програм і спецкурсів. Проведення щорічних конкурсів у сфері туризму	Сприятиме покращенню освіти туристичної сфери в регіонах та Україні в цілому
Формування та реалізація програм інноваційного та соціально-економічного розвитку людського капіталу за рахунок залучення додаткових матеріально-технічних засобів і фінансових ресурсів від громадських організацій, освітніх та благодійних фондів	Подальша диференціація та індивідуалізація у процесі навчання сприятиме розвитку творчих можливостей студентів з орієнтацією на їх спеціалізовану поглиблену підготовку і створить умови для одержання додаткових знань, умінь, навичок
Створення і впровадження ефективних механізмів фінансування і ресурсного забезпечення інноваційно-освітньої діяльності ВНЗ за допомогою реалізації гнучкої цінової політики (пріоритетні напрями підготовки фахівців сфери туризму). Щорічно здійснювати діагностику за допомогою моніторингу ефективності програм інноваційного розвитку	Мінімізація ризиків відбудеться за рахунок розширення зв'язків з туристичним та готельно-ресторанним бізнесом
При плануванні навчальної роботи у ВНЗ, підвищувати роль менеджменту як наукової дисципліни, зокрема в міждисциплінарних зв'язках	Концептуальна база до побудови успішної кар'єри менеджера у сфері туризму. Інтегрування особистості у професію
Упровадження контрактної форми для педагогічних працівників та створення ефективної економічної мотивації науково-педагогічного та професорсько-викладацького персоналу	Сприятиме професійному зростанню працівників ВНЗ, їх соціальному захисту у нових несприятливих демографічних і соціально-економічних умовах
Створення сприятливих умов для подальшої спеціалізації і формування організаційної культури колективу ВНЗ за ознакою інтегрованості особистості у внутрішньо організаційний процес, її духовності, а також сприяння розвитку людського ресурсу (HR); врегулювання конфліктних ситуацій	Професійна самореалізація і професійне зростання особистості на ринку праці та ринку сфери туризму



## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

І наприкінці слід резюмувати. Для відновлення системи вищої освіти для сфери туризму в Україні високопрофесійне навчання має здійснюватися за умов ефективної організації науково-дослідної та пошукової діяльності. Результатом діяльності ВНЗ щодо підготовки бакалаврів, спеціалістів, магістрів у сфері туризму поряд із системою знань, умінь і навичок має стати набір базових компетентностей (пріоритет – освоєнню крос-культурних особливостей у сфері туризму: глобалізація; європоцентризм; міжнародні команди; ієрархія; оплата праці; відносини з партнерами; наради; зворотній зв'язок; прийняття рішень; поради) і розвиток інтегративних якостей особистості.

Специфіка туризму, в яку включаються і «тяжкі» особистості, вимагає від професорсько-викладацького персоналу вмілого володіння методами та принципами навчання (виховання) у складних сучасних умовах.

### **Список використаних джерел**

1. Сучасні особливості формування і управління інноваційним потенціалом регіонального розвитку туризму та рекреації із залученням молодіжного ресурсу: зб. Тез доповідей між нар. наук.- практ. конф., (Тернопіль, 15-17 жовт. 2015) /М-во освіти і науки України, Терн. націон. техн. ун-т ім. І. Пулюя [та ін.]. – Тернопіль: ТНТУ, 2015. – 324 с.

## **ФОРМУВАННЯ ГОТОВНОСТІ ВИПУСКНИКІВ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ ДО ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

**М. Т. ТЕЛОВАТА,**

*д. пед. н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ, Україна)*

Сучасна професійна освіта як найважливіша частина життєдіяльності людини в умовах реалізації стратегічних орієнтирів інноваційного розвитку України до 2020 року характеризується підвищеною гнучкістю відносно індивідуальних запитів щодо потенційних навчаючих і вимог ринку праці, що змінюється.

Ефективне використання потенціалу системи навчальних закладів професійної освіти для досягнення стратегічних цілей соціально-економічного розвитку країни, забезпечення відповідності якості професійної освіти актуальним і перспективним потребам ринку праці різного рівня, підвищення конкурентоспроможності, професійної компетентності та соціальної мобільності випускників навчальних закладів професійної освіти розглядаються сьогодні в якості пріоритетів розвитку системи професійної освіти.

Інтенсивному розвитку держави сприяють кращі світові практики у сфері професійної освіти, Болонський процес, учасником якого є Україна, що передбачає:

- підвищення інноваційної складової професійної освіти; тенденції змін економічної політики в освіті;
- інтеграція української освіти в європейський і світовий освітній простір;

## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

– перенесення акценту з оцінки якості умов і процесу на оцінювання результату діяльності навчальних закладів професійної освіти;

– підвищення ролі працедавців у системі підготовки кваліфікованих робітників і фахівців.

Дані соціологічних досліджень показують, що професійна освіта не повною мірою задовольняє потреби особи майбутніх фахівців, працедавців і суспільства в цілому і не може розв'язати проблему підготовки кадрів, обумовленою новими вимогами до рівня та якості кваліфікації фахівців, які нині зазнають найбільші труднощі в адаптації до ринкових стосунків і мають найбільш низький рівень доходу. Тобто затребуваність фахівців з початковим і середнім рівнем професійної освіти на ринку праці в усіх його сегментах супроводжується дисбалансом вимог працедавців до кваліфікації працівників цих рівнів, напрямів, змісту і результату їх професійної підготовки і професійних очікувань самих працівників – випускників навчальних закладів професійної освіти.

Отже, для усунення цього дисбалансу потрібно механізми, способи і засоби, що одночасно ефективно впливають як на якість професійної підготовки майбутніх фахівців в навчальних закладах професійної освіти, так і на задоволеність суб'єктів освітнього процесу результатом власної освітньої діяльності. Дослідження шляхів розвитку інноваційного потенціалу навчальних закладів професійної освіти, які забезпечать готовність випускників до діяльності, що відповідає особливостям сучасних соціально-економічних процесів, з'являється як фундаментальна наукова проблема, пов'язана з необхідністю глибокого аналізу усіх елементів складно організованої системи професійної освіти.

При цьому, система професійної освіти, повинна розглядатися як підсистема економіки держави, що має одне з первинних значень для її розвитку. Бачення проблеми розвитку інноваційного потенціалу професійної освіти саме в цьому контексті дозволить об'єднувати

інтереси і потреби громадян і держави в цілому. При науковому дослідженні теми нами визначено існуючі протиріччя між:

– потребою економіки, що розвивається, у випереджаючій підготовці кваліфікованих кадрів у навчальних закладах професійної освіти і відсутністю науково обґрунтованих підходів до формування готовності випускників професійної освіти до їх професійної діяльності в соціально-економічних умовах, що міняються;

– загостренням демографічної ситуації, що призвело до зростаючого дефіциту кваліфікованої робочої сили, і структурою освітніх програм професійної освіти, що гальмує реакцію освітніх навчальних закладів на соціальні зміни і виклики;

– розвитком жорсткої конкуренції на ринку освітніх послуг і відсутністю ефективних способів взаємодії, кооперації освітніх навчальних закладів і просування освітніх послуг;

– наявністю загальної потреби в кадрах нової формації і відсутністю професійних стандартів по більшості видів економічної діяльності.

Виявлені протиріччя дозволили визначити проблему пошуку шляхів в теорії і практиці модернізації професійного утворення розвитку інноваційного потенціалу навчальних закладів професійної освіти, як найважливішого ресурсу формування готовності випускників до інноваційної діяльності.

«Інноваційна діяльність» – діяльність, яка забезпечує досягнення нової якості результатів праці, що відповідає динаміці потреб економіки, що відповідає динаміці потреб економіки і що задовольняють потреби суб'єкта професійної діяльності. «Інноваційний потенціал навчальних закладів професійної освіти» – здатність установ професійної освіти до трансформації сталих підходів до організації і змісту освітнього процесу з метою задоволення потреб суб'єктів освітньої діяльності відповідно до динаміки потреб економіки, що розвивається.

## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

Структура інноваційного потенціалу навчальних закладів професійної освіти триєдина, включає цільову, ресурсну і процесуальну складові, які обумовлюють безперервний взаємопов'язаний розвиток інноваційного потенціалу освітніх навчальних закладів, який стає базовим ресурсом формування готовності випускників до інноваційної діяльності. «Готовність до інноваційної діяльності» – закономірний результат професійної освіти, що виражається в спрямованості та здатності випускника до ефективної реалізації власних мотиваційно-ціннісних, діяльнісно-практичних, інформаційно-пізнавальних ресурсів в умовах професійної діяльності.

Готовність випускників установ професійної освіти до інноваційної діяльності визначається на підставі спонукального, конативного і когнітивного критеріїв, показники яких включають: відношення до процесу і результатів професійної діяльності, рівень взаємодії і відповідальність, інтенсивність участі та складність виконуваної діяльності, наукомісткість діяльності в процесі професійної освіти і практично-професійного досвіду на основі включення реальних (наближені до реальних) умов виробництва.

Необхідно зосередити увагу на подальші перспективи по вдосконаленню процесу формування готовності випускників навчальних закладів професійної освіти до інноваційної діяльності, які визначаються вивченням проблем:

- розвитку інноваційного потенціалу багаторівневих навчальних закладів професійної освіти по забезпеченню гнучкості змін організаційного, змістовного і якісного аспектів професійної освіти;

- розробки організаційно-економічних механізмів і моделей мережевої взаємодії навчальних закладів професійної освіти, що реалізують аналогічні освітні програми, з провідними працедавцями галузі;

- поглибленні та оптимізації мережевої взаємодії освітніх установ на основі ресурсної моделі.

Незважаючи на доказовість і обґрунтованість, проблема формування готовності майбутніх фахівців у навчальних закладах професійної освіти до інноваційної діяльності зберігатиме свою актуальність упродовж усього періоду модернізації економіки України. Тенденції, що характеризують закономірності розвитку професійної освіти в умовах ринку праці, що змінюється, сукупність чинників розвитку інноваційного потенціалу освітніх установ, процес безперервного взаємопов'язаного оновлення ресурсів на кожному рівні системи «економіка – ринок праці – професійна освіта – кваліфікований фахівець» підтверджує це.

## **ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ У СФЕРІ ВИЩОЇ ОСВІТИ УКРАЇНИ**

**О. В. ТКАЧУК,**

*аспірант , ФБСС, ДННУ «Академія фінансового управління»*

*(м. Київ, Україна)*

Фінансування освіти – це державне капіталовкладення в майбутнє нації. Тобто матеріальне благополуччя держави забезпечується не просто науковими дослідженнями, інноваціями, високими технологіями, а й належним освітянським рівнем населення, що, у свою чергу, неможливий без належної підтримки державного управління та фінансування. Тому в практичній площині на перший план постає проблема розробки конкретних механізмів фінансування вищої освіти, адекватних складності та багатогранності змісту інноваційного розвитку [1].

Фінансування вищої освіти в Україні регулюється такими нормативно-правовими актами, як Бюджетний кодекс, Закон “Про освіту” [2], Закон “Про вищу освіту” [3], Закон “Про наукову та науково-технічну діяльність” [4], Закон про Державний бюджет України на поточний рік [5], Постановами Кабінету Міністрів України [6].

Протягом останніх років в Україні ситуація дещо змінилася і не в кращу сторону. Бюджетний дефіцит у галузі вищої освіти став характерним майже для всіх країн світу. Це призвело насамперед до розширення джерел фінансування. Основними джерелами фінансування вищих навчальних закладів країн світу стали кошти держави, а також кошти від надання платних освітніх послуг [7].

Брак державного фінансування та його неефективний розподіл спонукали університети до пошуку позабюджетних джерел надходжень. Найпопулярнішою формою виявилось контрактне навчання. Частка позабюджетних надходжень, серед яких абсолютна більшість — це кошти контрактників, є найбільшою в економічних і медичних вишів, а також у тих

ВНЗ, які популярні серед іноземців. У бюджетах цих університетів частка плати за контракт може сягати 40–50%. Водночас у мистецьких та технічних вишах вона зазвичай становить не більше 35%.

При цьому кількість студентів-контрактників зменшується швидше, ніж кількість студентів-бюджетників. Кількість зарахованих на державне замовлення денної форми навчання протягом 2012–2015 років впала на 38% – з 107 282 до 66 314 осіб. Спад кількості зарахованих на контрактну форму навчання становив 59% – з 98 555 до 40 548 осіб. Загальний спад на денній формі навчання – 48%. Така тенденція має дві основні причини: демографічна криза та погіршення навчальних результатів випускників школи. Також свою роль зіграло запровадження якісно нового обрахунку порогового бала у 2015 році, який відсіяв вищий відсоток вступників, ніж у попередні роки [8].

У свою чергу вищі навчальні заклади по всій Європі стикаються з непростими завданням та складним фінансовим становищем в якому загальноприйнятні (звичайні) моделі фінансування змінюються і продовжують розвиватись. До розгляду пропонується модель фінансування за результатами діяльності (performance-based funding, PBF). Вплив моделі фінансування за результатами діяльності це частка загального контексту фінансування конкретної університетської системи а також характеристики її інститутів. Для того, щоб оцінити вплив моделі фінансування на систему ВНЗ, необхідно спостерігати взаємодію між такими факторами:

1. Ситуативні чинники: загальна система фінансування і важливість елементів, які залежать від результатів діяльності що стосуються розподілу фінансових коштів (Яка частка фінансування розподіляється на основі продуктивності?).

2. Формула / контракт, невід’ємні чинники: кількість, поєднання і вага показників або природа процедури укладання контракту.

3. Інституційні характеристики: розмір і профіль університету, структура внутрішнього управління, а також інституційні доходи і структура витрат. (як розподіляється внутрішнє фінансування? Яка частка PBF в



## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

загальній структурі інституційних доходів? Яким чином фінансування пов'язане з витратами?).

Фінансування за формулами часто вводиться щоб зробити розподіл фінансування більш прозорим, пов'язуючи його з вимірюваними показниками. Порівняно з історичним розподілом він дає змогу протягом років враховувати зміни таких показників, як зміна числа студентів, бо дані збираються через регулярні інтервали.

Для прикладу, фінансування в Ірландії надається на основі регулярної моделі розподілу державних субсидій (грантів). Гранти повинні охоплювати основну навчальну та науково-дослідну діяльність університетів. Однак кожна установа є автономною щодо внутрішнього розподілу коштів. Модель використовує стримуючий механізм, спрямований на уникнення значних коливань у розподілі субсидій між установами (з року в рік фінансування обмежується в межах  $\pm 2\%$  від загального) [9]. Модель була представлена в 2006 році для поступового впровадження протягом 3 років.

### **Список використаних джерел**

1. Олексин А.Г. Аналіз фінансування вищої освіти в Україні [Електронний ресурс] / А.Г. Олексин. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/Dtr\\_ep/2011\\_6/files/EC611\\_52.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Dtr_ep/2011_6/files/EC611_52.pdf)
2. Бюджетний кодекс України – редакція від 05.11.2017 [Електронний ресурс], - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
3. Закон України «Про освіту» – редакція від 19.02.2016 [Електронний ресурс], - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1060-12>
4. Закон України «Про вищу освіту» – редакція від 05.01.2017 [Електронний ресурс], – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>
5. Закон України «про Державний бюджет України на 2017 рік» редакція від 21.12.2016 [Електронний ресурс], – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>
6. Авксентьев М. Ю. Характеристика процесу фінансування вищої освіти в Україні [Електронний ресурс] / М. Ю. Авксентьев. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep\\_2013\\_4\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2013_4_24)
7. Яременко Л. Економіка вищої школи зарубіжних країн в сучасних умовах господарювання // Електронний ресурс, – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/Evu/2009\\_13/Yaremenk%D0%BE.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Evu/2009_13/Yaremenk%D0%BE.pdf)

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

8. Стадний Є. Концептуальна модель державного фінансування ВНЗ за результатами діяльності [Електронний ресурс], – Режим доступу: <https://www.cedos.org.ua/uk/osvita/kontseptualna-model-derzhavnoho-finansuvannia-vnz-za-rezultatamy-diialnosti>

9. Anna-Lena Claeys-Kulik and Thomas Estermann DEFINE Thematic Report: Performance-Based Funding of Universities in Europe [Електронний ресурс], – Режим доступу: <http://www.eua.be/activities-services/publications/eua-reports-studies-and-occasional-papers.aspx>

**АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ «ОСВІТА ВПРОДОВЖ ЖИТТЯ»**

**С. Л. ЯБЛОЧНИКОВ,**

*д. пед. н., професор, Вінницький інститут Університету «Україна»  
(м. Київ, Україна)*

**І. О. ЯБЛОЧНІКОВА,**

*к. пед. н., докторант, Інститут вищої освіти Національної академії  
педагогічних наук України (м. Київ, Україна)*

Сучасний етап розвитку людства, котрий в науковій літературі іменують інформаційним суспільством, характеризується стрімким розвитком інформаційних систем і сучасних технологій обробки інформації, в тому числі фінансової та економічної, а також їх широким запровадженням у практичну діяльність фахівців багатьох сфер соціально-економічних відносин. Освіта, як їх невід'ємна частина, та галузь, на яку покладена місія формування кадрового потенціалу майбутнього, повинна адекватно реагувати на зазначені вище процеси [1].

Актуальні запити роботодавців, котрі маючи на меті досягнення відповідного рівня ефективності виробничої діяльності та прибутковості бізнесу орієнтуються на впровадження сучасних засобів інформаційно-комунікаційних технологій, формують відповідний ринок праці. В свою чергу, освітяни просто зобов'язані задовольняти вимоги такого ринку, створюючи гідну пропозицію і таким чином врівноважуючи його.

Якщо стан врівноваження не є досягнутим, то починають формуватись дві альтернативні тенденції. Перша тенденція пов'язана із запрошенням кваліфікованих спеціалістів ззовні, компетентність яких дозволяє роботодавцям, що залучають їх до виконання відповідної роботи, досягти запланованої мети й рівня прибутковості бізнесу. Це веде, з одного боку, до зростання рівня безробіття серед населення держави, а з іншого – до додаткових бюджетних втрат, пов'язаних із підвищенням кваліфікації та навіть перекваліфікації великої кількості громадян.

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

Друга тенденція є ще більш вразливою для загального стану економіки держави та рівня якості життя у суспільстві. Це пов'язано із тим, що підприємства, установи та організації, котрі на певній території не знайшли кваліфікований персонал із арсеналом актуальних компетенцій, згортають виробництво та бізнес, переміщуючи його у інші більш спокійні та інвестиційно-привабливі «гавані». Для капіталістичних відносин основним критерієм організації й реалізації виробничих і бізнес-проектів є їх стабільність та прибутковість, а інші фактори – суттєво другорядні.

Важливим також є те, що підготовка висококваліфікованих фахівців, котрі відповідають вимогам ринку, для освітянської спільноти не є актом однієї дії (здійснили випуск бакалаврів або ж магістрів і забули про них). Сучасний ринок є досить динамічним. Його вимоги весь час змінюються, в залежності від загальних тенденцій у світовій економіці, що є в наявності в певний проміжок часу, а також від темпів впровадження усіляких новацій, в тому числі й інформаційних технологій. Освітняни, по перше, мають таким чином сформувати особистість випускника вищу, щоб для нього була характерною постійна жага знань, потреба у підвищенні рівня кваліфікації, реалізації принципу «навчання протягом усього активного трудового життя». А по друге, організаційно та методично підтримати зазначені вище процеси набуття (або ж оновлення) актуальних знань умінь і навичок, найбільш повно задовольняючи відповідні освітні запити своїх колишніх випускників.

У Берлінському комюніке у 2003 році було проголошено втілення у життя політики щодо навчання населення упродовж життя, необхідність розроблення кваліфікаційних рамок для сфери вищої освіти Європи й широкого спектру гнучких навчальних технологій стосовно реалізації можливості отримувати знання. Саме тому, в науковій літературі проблемам освіти й неперервного підвищення кваліфікації, постійного удосконалення професійних знань і навичок приділяється досить багато уваги як вітчизняними, так і закордонними педагогами-дослідниками.

Сутність поняття «освіта впродовж життя» була розкрита англійським науковцем Р. Дейвом [2], який характеризував його як процес особистісного,

## **Секція 9. Неперервна освіта в Україні та світі: стан, проблеми, перспективи**

соціального і професійного розвитку індивідів протягом життя з метою підвищення власного добробуту, так добробуту усього соціального оточення. Згідно з Міжнародною стандартною класифікацією освіти 2011 (МСКО-11), зазначені інтелектуальні дії впродовж життя можна реалізувати у межах як формальної, так і неформальної освіти.

Програми, за якими навчання реалізується частково без відриву від виробництва, можуть розглядатись як формальна освіта в тому випадку, якщо вони призводять до набуття тими, хто їх реалізує, кваліфікації, визнаної національними органами управління освітньою галуззю або ж міжнародними організаціями з аналогічними функціями. Педагогічні процеси в межах таких програм здійснюються, зазвичай, при активній співпраці вищих навчальних закладів й представників роботодавців.

Набуття неформальної освіти, відповідно до МСКО-11, здійснюється за рахунок опанування навчальних програм усіляких курсів, тренінгів, семінарів тощо. Набуті учасниками зазначених вище освітніх процесів кваліфікації не визнаються взагалі або ж визнаються лише частково установами формальної освіти чи їх аналогами. Але ця складова процесів «освіти протягом усього життя» є не менш важливою для задоволення вимог ринку праці та освітніх запитів набувачів освітніх послуг ніж інша.

Для роботодавців, в принципі, певний документ, що свідчить про ту, чи іншу загальновизнану кваліфікацію претендента на вакантне місце, є важливим лише під час здійснення попереднього відбору кандидатів у співробітники компанії. Наявність знань, практичних умінь та навичок, котрі дозволяють працівнику на високому якісному рівні виконувати свої посадові обов'язки та створювати відповідні умови для отримання дивідендів роботодавцем, є основним критерієм того, як саме будуть з фінансового погляду оцінені його «послуги» у вигляді заробітної плати та як довго він зможе займати ту чи іншу посаду.

В умовах ринку існує принцип «замовник (покупець) завжди правий». Тобто роботодавець як замовник має за свої кошти отримати такий «товар» (кваліфікованого працівника) або ж таку «послугу» (освітню послугу), котрі

**XV Всеукраїнська наукова конференція «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»**

б найповніше задовольнили його потреби у них. Він замовляє освітянам відповідні освітні послуги, формулюючи вимоги до компетенцій випускників вишів, а вони, в свою чергу, мають надавати ці послуги так, щоб роботодавець із задоволенням через великий рівень заробітної плати випускників ВНЗ віддячив педагогічній спільноті за її самовіддану й наполегливу працю. Адже фінансування галузі освіти відбувається або з державного бюджету, що формується з відрахувань підприємств і організацій, в тому числі з обов'язкових платежів з зарплати. Або ж за рахунок фізичних і юридичних осіб, котрі інвестують у майбутнього фахівця і теж розраховують згодом отримати дивіденди від такого інвестування.

Отже, принцип «освіта протягом усього життя» з одного боку є своєрідним гаслом, а з іншого – узагальнює й формалізує цілком природні процеси, котрі відбуваються в суспільстві в умовах функціонування ринкової економіки. Підтримка та постійна адаптація зазначених процесів до реалій життя для освітянської спільноти є актуальним та важливим завданням.

### **Список використаних джерел**

1. Яблочнікова І.О. Аспекти розвитку безперервної економічної освіти в Україні / І.О. Яблочнікова, С.Л. Яблочніков // Розвиток системи обліку, аналізу і аудиту в Україні: теорія, методологія, організація. Збірник тез доповідей учасників XVI Всеукраїнської наукової конференції, 2016, Київ : НАСОА. – С. 216–218.

2. Dave R.H. (ed.). Foundations of Lifelong Education. Oxford, 1976. 314 p.

*Наукове видання*

*Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні:  
теорія, методологія, організація*

Збірник тез доповідей учасників XV Всеукраїнської наукової конференції,  
присвяченої 30-річчю кафедри бухгалтерського обліку та пам'яті  
д. е. н., професора, Заслуженого діяча науки і техніки України  
Олексія Сергійовича Бородкіна

*За точність викладання матеріалу та  
достовірність використаних фактів, назв і  
цитат відповідальність несуть автори*

**Підготовка до друку: Юрченко О. А.**

Підписано до друку 15.03.2017. Формат 60x84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.  
Ум. друк. арк. 19,00. Обл.-вид. арк. 17,78.  
Тираж 120 прим. Зам. № 13.

ДП «Інформаційно-аналітичне агентство»  
вул. Еспланадна 4–6, м. Київ, 01601, Україна  
тел/факс 287-03-79, 289-77-62  
E-mail: [iaa@dstati.kiev.ua](mailto:iaa@dstati.kiev.ua)