

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І  
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
ДВНЗ «КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»  
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ТАРАСА  
ШЕВЧЕНКА  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ  
ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
МЕТОДОЛОГІЧНА РАДА З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРИ  
МІНІСТЕРСТВІ ФІНАНСІВ УКРАЇНИ  
ФЕДЕРАЦІЯ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ І АУДИТОРІВ УКРАЇНИ  
СПІЛКА АУДИТОРІВ УКРАЇНИ**



**ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ  
всеукраїнської науково-практичної конференції  
«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЬ В  
УМОВАХ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ»  
присвяченої 60-річчю  
кафедри обліку та оподаткування**

**10-11 жовтня 2019 року**

**Україна, м. Київ**

УДК 657: 339.922

**Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції:** збірник тез доповідей всеукр. наук.-практ. конф. (10 жовтня 2019 р.) / відп. ред. Є.В. Калюга. – К.: НУБіП України, 2019. – 343 с.

Збірник підготовлено за загальною редакцією завідувача кафедри обліку та оподаткування, д.е.н., професора Калюги Є.В.

Рекомендовано до друку  
кафедрою обліку та оподаткування НУБіП України  
(протокол № 2 від 26 вересня 2019 р.)

Збірник містить матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції» з актуальних проблем і основних напрямків розвитку бухгалтерського обліку, контролю, аналізу, аудиту та оподаткування в сучасних умовах господарювання.

Відповідальність за зміст і достовірність тез доповідей несуть автори. Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника.

© Колектив авторів, 2019  
© НУБіП України, 2019

## ЗМІСТ

### СЕКЦІЯ 1

#### РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

<i>Kryshchopa I.I.</i> Theoretical and organizational approaches to modeling of corporation`s strategic accounting system	9
<i>Бардаш С.В.</i> Формалізована верифікація факту появи нової теорії обліку	12
<i>Бурко К.В.</i> Непрямі витрати в системі калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств	15
<i>Волкова О.І., Ільїн В.Ю.</i> Удосконалення обліку запасних частин на підприємствах	18
<i>Ганяйло О.М.</i> Особливості впровадження цифрової фінансової звітності	21
<i>Гик В.В.</i> Інституційна теорія як методологічна основа розвитку бухгалтерського обліку в кластері	23
<i>Гуменюк О.В., Здирко Н.Г.</i> Особливості обліку виробничих запасів на підприємстві	25
<i>Гуренко Т.О.</i> Ризики системи бухгалтерського обліку та управління ними	28
<i>Гуцайлюк З.В.</i> Розвиток теорії бухгалтерського обліку в контексті загальної тенденції розвитку суспільства	31
<i>Гуцаленко Л.В.</i> Облік і контроль в системі управління забезпечення якості органічної продукції	33
<i>Голуб Н.О.</i> Перспективи розвитку бухгалтерського обліку	35
<i>Даньків Й.Я.</i> Формування обліково-аналітичної інформації для оцінки підприємницької діяльності малого і середнього бізнесу	38
<i>Дерев'яно С.І.</i> Відображення операцій з аграрними розписками в бухгалтерському обліку	40
<i>Дерій В.А.</i> Наукові дослідження та навчальний процес фахівців з бухгалтерського обліку й аналізу в сільському господарстві (1970 – 1980-ті роки, Україна)	43
<i>Дубініна М.В., Чебан Ю.Ю., Галкін В.В.</i> Досвід впровадження компетентісного підходу підготовки фахівців з «обліку і оподаткування» у ЗВО	46
<i>Дутчак Р.Р.</i> Медіація в бухгалтерському обліку підприємств національної економіки України	49
<i>Жидєєва Л.І., Андрієнко О.М.</i> Проблеми обліку МШП в державному секторі	52
<i>Жук В.М.</i> Ніхто, окрім бухгалтерів	54
<i>Жураковська І.В.</i> Сучасна тематика досліджень з бухгалтерського обліку	59
<i>Захаров Д.М.</i> Застосування «value explorer» методу для оцінки соціального капіталу	61
<i>Зеленко С.В.</i> Проблеми обліку потенціалу об'єднаних територіальних громад та перспективи їх вирішення	63

<b>Ищенко Я.П.</b> Нормативне регулювання формування та обліку власного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю	65
<b>Гайдученко Т.М., Калюга Є.В.</b> Виправлення помилок у фінансовій звітності: вітчизняний та міжнародний підходи	69
<b>Коваль Л.В.</b> Імплементация міжнародної практики в облікову систему України	72
<b>Ковальова О.В., Колісник М.О.</b> Обліково-аналітичне забезпечення процесу управління грошовими коштами підприємства	74
<b>Ковальова О.В., Загорулько О.О.</b> Методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи: теоретичні і практичні аспекти	77
<b>Колумбет О.П.</b> Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах сталого розвитку	80
<b>Коритник Л.П.</b> Облікове забезпечення державної політики з розвитку міжнародного співробітництва	83
<b>Крук С.М., Куцик П.О.</b> Обліково-інформаційне забезпечення управління капітальним інвестуванням суб'єктів бізнесу: організаційні аспекти	86
<b>Куцик П.О.</b> Бухгалтерський облік в управлінні власним капіталом: теоретичний аспект	88
<b>Лепетан І.М.</b> Організація обліку екологічних зобов'язань	90
<b>Литвиненко В.С., Томілова-Яремчук Н.О., Хомовий С.М.</b> Бухгалтерський облік в умовах діджиталізації	93
<b>Лукова О.С.</b> Облік фінансових інструментів за національними та міжнародними правилами	96
<b>Марусик М.Я.</b> Розвиток бухгалтерського обліку в умовах світових інтеграційних процесів	98
<b>Матвійчук Л.А.</b> Стан та переваги застосування МСФЗ в Україні	101
<b>Мельник Т.Г.</b> Облік страхових виплат по страхуванню від нещасного випадку та професійних захворювань	104
<b>Мельниченко І.В.</b> Доходи та витрати за необмінними операціями: проблеми порівнянності показників	107
<b>Мороз Ю.Ю., Цаль-Цалко Ю.С.</b> Бухгалтерський облік як інструмент подолання фінансової корупції	110
<b>Муравський В.В., Муравський В.В.</b> Використання технології Інтернет речей для цілей автоматизації обліку	113
<b>Огійчук М.Ф., Колісник М.О.</b> Державна підтримка аграріїв та її облік	115
<b>Олійник С.О.</b> Креативний облік та його прояви	118
<b>Омелько М.А.</b> Теоретичні аспекти сучасного обліку фінансового результату в бюджетних установах	122
<b>Пилипенко А.А.</b> Імплементация збалансованої системи показників в стратегічному управлінському обліку підприємства	125
<b>Пилипенко Л.М., Тивончук О.І.</b> Концептуально-теоретичний аналіз шляхів адаптації парадигми бухгалтерського обліку до вимог концепції сталого розвитку	128

<b>Правдюк Н.Л.</b> Обліково-аналітичне забезпечення управління платіжною спроможністю підприємства	130
<b>Плахотнюк І.О.</b> Облікове забезпечення руху грошових коштів	132
<b>Подолянчук О.А.</b> Аутсорсинг в системі обліку малих підприємств аграрного бізнесу	135
<b>Проданчук М.А.</b> Зростання функціональності бухгалтерського обліку в управлінні аграрним бізнесом	137
<b>Романченко Ю.О.</b> Облікові особливості електронних грошей	140
<b>Савченко Н.М.</b> Особливості формування облікової політики в неприбуткових організаціях	143
<b>Садовська І.Б., Нагірська К.Є.</b> Розвиток управлінського обліку та роль бухгалтерського судження в умовах світових інтеграційних процесів	146
<b>Сук Л.К.</b> Розвиток бухгалтерського обліку в сільському господарстві	148
<b>Сук П.Л., Криворот О.Г.</b> Бухгалтерський облік кормів	152
<b>Суліменко Л.А.</b> Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в умовах європейської інтеграції бізнесу України	155
<b>Сирцева С.В., Лугова О.І., Пісоченко Т.С.</b> Роль облікової політики у забезпеченні управління корпораціями	158
<b>Стрільчук Л.В.</b> Організація обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності	160
<b>Слесар Т.М.</b> Особливості законодавчих змін обліку в державному секторі	163
<b>Сокіл О.Г.</b> Прогноз розвитку звітності про сталий розвиток в Україні	165
<b>Талько Т.В.</b> Переваги та недоліки бухгалтерського аутсорсингу	168
<b>Теловата М.Т.</b> Економічне визнання, сутність та класифікація адміністративних витрат для цілей обліку та контролю	170
<b>Тесленко Т.І.</b> Облік цільового фінансування у комунальних некомерційних підприємствах	173
<b>Трачова Д.М.</b> Концептуальні напрями розвитку амортизаційної політики в інформаційну епоху	176
<b>Умерова Г.В.</b> Собівартість поточних біологічних активів рослинництва як економічна категорія	179
<b>Утенкова К.О.</b> Глобальні принципи управлінського обліку у контексті формування економічної безпеки підприємств аграрного сектору	182
<b>Федоренко Л.В., Романенко Т.В.</b> Вимоги сьогодення з підготовки кваліфікованого фахівця у сфері обліку й оподаткування	185
<b>Харченко Л.І., Ільїна О.В.</b> Проблема діджиталізації обліку і фінансової звітності аграрних підприємств	188
<b>Царук Н.Г.</b> Розвиток методології вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності в умовах світових інтеграційних процесів	192
<b>Чудовець В.В.</b> Проблеми розвитку статистичної звітності лісового господарства	195
<b>Шара Є.Ю.</b> Організація технології облікового процесу	197
<b>Шигун М.М.</b> Сучасні вимоги до процесу звітування підприємств в умовах	

світових інтеграційних процесів	200
<i>Юрченко О.А., Петраковська О.В., Свирида О.А.</i> , Економічна сутність та класифікації доходів і видатків загального фонду бюджетної установи	202

## СЕКЦІЯ 2

### АУДИТ (РЕФОРМУВАННЯ АУДИТУ) В КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

<i>Бабіч І.І., Баклан А.Ю.</i> Питання інвентаризації в аграрному секторі як методу контролю даних обліку	210
<i>Бондарчук І.П.</i> Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення	212
<i>Боярова О.А.</i> Відображення виплат працівникам у звітності підприємства	216
<i>Виговська Н.Г.</i> Трансформація контрольної функції держави в умовах глобалізації	218
<i>Владиченко Н.В., Совінська І.Ф.</i> Контроль за проблемною заборгованістю банків як основа ефективної кредитної політики	221
<i>Воронко Р.М., Вовчик Н.Л.</i> Призначення внутрішнього контролю у системі управління підприємством	223
<i>Грищенко О.В., Головацька С.І.</i> Розрахунки з учасниками товариства у системі корпоративного управління: контрольні аспекти	225
<i>Кошик В.В., Черненко Л.Б.</i> Особливості автоматизації процесу контролю в Україні	228
<i>Кузик Н.П.</i> Галузеві особливості як визначальна складова аудиту фінансової звітності аграрних підприємств	231
<i>Мананкова В.О., Рагуліна І.І.</i> Організація і методика аудиту виробничих запасів на підприємстві: сучасний підхід	234
<i>Марчук У.О.</i> Регулювання служби внутрішнього аудиту	238
<i>Мулик Я.І.</i> Організація контролю з метою забезпечення економічної безпеки	240
<i>Панченко К.М., Германчук Г.О.</i> Аудит прибутку підприємств в умовах трансформації фінансової звітності	243
<i>Редченко К.І., Попович І.І.</i> Контроль розвитку підприємства та концепція безперервності діяльності	246
<i>Фабіянська В.Ю.</i> Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю в Україні	248

**СЕКЦІЯ 3**  
**СТАН ТА АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ**  
**ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ**

<i>Богданюк О.В., Алексєєва В.О.</i> Аналіз витрат виробництва олійних культур як передумова розвитку галузі	252
<i>Велієва В.О., Битюк Я.Р.</i> Комплексний аналіз фінансового стану підприємства	254
<i>Велієва В.О., Демчук В.О.</i> Методи діагностики імовірного банкрутства	256
<i>Велієва В.О., Мірошниченко А.В.</i> Організація аналітичної роботи	258
<i>Велієва В.О., Семенюк О.В.</i> Історія і перспективи розвитку аналізу господарської діяльності	260
<i>Гордополов В.Ю.</i> Комплексний компаративний аналіз діяльності суб'єктів господарювання	262
<i>Гурська Л.Л., Іванова С.М.</i> Аналіз формування конкурентних переваг сільськогосподарських підприємств	265
<i>Дерещук А.С.</i> Фінансова стійкість підприємства та її забезпечення	268
<i>Коваль З.О.</i> Переваги та недоліки застосування методів сценарного аналізу у формуванні стратегії підприємства	270
<i>Куць Т.В., Новак Ю.В.</i> Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами підприємства	271
<i>Ланченко Є.О.</i> Статистичний облік зайнятості населення в аграрній сфері	273
<i>Мельянова Л.В.</i> Розвиток економічного аналізу в умовах посилення світових інтеграційних процесів	276
<i>Мулик Т.О.</i> Аналіз інвестиційної діяльності та привабливості в умовах забезпечення інвестиційної безпеки підприємств	279
<i>Нехай В.А.</i> Управління фінансово-економічною безпекою сільськогосподарських підприємств: аналітичний аспект	283
<i>Нужна О.А., Тлущкевич Н.В.</i> Аналіз структурних змін у чисельності зайнятих працівників у сільському господарстві Волинської області	286
<i>Парасій-Вергуненко І.М.</i> Розвиток аналітичних компетентностей студентів економічних спеціальностей: запити сьогодення та майбутнього	289
<i>Савчук В.К.</i> Якісні параметри ґрунту – як чинник собівартості продукції рослинництва	292
<i>Томашук І.В.</i> Економічний аналіз в системі управління кадровим потенціалом сільських територій	294
<i>Томчук О.Ф.</i> Методичні підходи до аналізу дебіторської заборгованості: напрями удосконалення в сучасних умовах	297
<i>Федоришина Л.І.</i> Методичні підходи до управлінського аналізу	300

**СЕКЦІЯ 4**  
**ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ**  
**ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

<i>Волкова О.Ю., Горлова І.В., Железняк А.О.</i> Удосконалення податкового контролю в Україні	304
<i>Галайко А.М.</i> Основні проблеми податкового стимулювання розвитку агропромислового комплексу	308
<i>Жиглей І.В., Коцюбинська Є.Б.</i> Військовий збір як джерело фінансування потреб учасників бойових дій	311
<i>Калюга Є.В.</i> Новації при розрахунках за податками	314
<i>Коваль Н.І.</i> Особливості оподаткування екологічним податком сільськогосподарських підприємств	316
<i>Палій М.О., Киченко Д.В., Черненко К.В.</i> Податковий кодекс України, його зміст та значення	320
<i>Писаренко Т.М.</i> Оцінка податкового навантаження малого підприємництва	322
<i>Плахтій Т.Ф.</i> Методика відображення в обліку суб'єктів господарювання податкових преференцій при оподаткування доходів фізичних осіб	325
<i>Приємницька В.С.</i> Податковий облік: проблеми та перспективи	327
<i>Самусевич Я.В., Височина А.В.</i> Аналіз та контроль виконання стимулюючої функції екологічного податку в Україні	328
<i>Шевчук К.В.</i> Система контролю за дотриманням вимог податкового законодавства щодо трансфертного ціноутворення	332
<i>Шендерівська Ю.Л.</i> Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва як елемент управління підприємством	335
<i>Ющенко Н.Л.</i> Про переорієнтування в Україні з оподаткування доходів за місцем їхнього створення на оподаткування за місцем їх використання	337
<i>Ярмоленко Ю.Ю.</i> Аудит податкової звітності як необхідна умова бюджетного відшкодування сільгоспвиробникам	339



**СЕКЦІЯ 1**  
**РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ СВІТОВИХ**  
**ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

**UDC 657.1**

*Kryshchtopa I.I.,*  
SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman»,  
Doctor of Sciences (Economics), Professor,  
Professor of the Department of Accounting

**THEORETICAL AND ORGANIZATIONAL APPROACHES TO MODELING**  
**OF CORPORATION'S STRATEGIC ACCOUNTING SYSTEM**

The results of the research of economic literature, conducted by the author, certify that the problem of the development of organizational approaches to modeling of corporation's strategic accounting system is of particular interest in modern economic conditions as there is almost complete absence of works that are devoted to solution of the problem of modeling of the strategic accounting of integrated business structures. In particular, economists give recommendations only in the part of methodology of the strategic accounting of objects of the strategic management [1], development of complex model of the strategic accounting [2], construction of models of accounting assessment of the enterprise on the basis of data of the strategic accounting [3].

The author figured out that construction of the model of organization of corporation's strategic accounting must solve the main task of management of integrated structures of business – to create organizational possibilities for the development and realization of different strategies of all participants of such structures according to hierarchical levels of management, type of integration connection and other factors. Realization of this task during the development of the model of organization of the strategic accounting of corporation can be done by means of determination of optimal combination of next six qualitative characteristics (parameters):

type of diversification of business (related diversification (vertical, horizontal integration) and unrelated diversification (conglomerate integration));

organizational form of economic independence of business entities (enterprises) of the integrated structure of business and / or its separate businesses (subdivisions) as centers of responsibility (centers of costs, income, profits, investments);

type of organizational structure of integrated formation (functional, divisive, matrix, mixed);

type of the level of management of the integrated structure of business (higher – corporate, middle – business, low – operational) and the corresponding levels of implementation of strategies (corporate, business, functional, operational);

type of management methods (managerial influence) and their combination (centralized, coordinated, decentralized) for different participants of the integrated structure of business;

type of powers of the main control center of the integrated structure of business – strategic architect, strategic controller, strategic operator;

The complex effect of these parameters allows to determine the type of the model of organization of the strategic accounting as an integration and to take into account certain types of its modifications.

Considering this, the author substantiated the type of the model of organization of the strategic accounting of corporation as integrated and determined three types of its modification: integrative, consolidated and converged. These types possess such characters:

integrative model, which provides centralization of all four levels of implementation of strategies and mostly functional organizational structure of business (rational management);

consolidated model, which provides centralization of implementation of strategies: corporate and functional, coordination – business and operative and mixed organizational structure (constructive management);

converged model, which provides coordination of implementation of strategies: corporate and functional, decentralization of business and operative and divisional organizational structure (democratic management).

Main characteristics of the integrated model of organization of the strategic accounting that takes into consideration diversification of business according to different types of economic integration, levels and types of management, types of powers of the managing center and organizational structure, presented in table 1.

*Table 1*

**Main characteristics of the integrated model of organization of the strategic accounting of corporation according to the types\***

<i>Type of economic integration</i>	<i>Level of strategies and type of management</i>		<i>Organizational structure and type of powers of the control center</i>	<i>Type of the integrated model of the strategic accounting</i>
	<i>Corporate and functional strategies</i>	<i>Business and operative strategies</i>		
Vertical integration, $\geq 80\%$ of cooperation and $\geq 80\%$ of costs	Centralized	Centralized	Functional structure; center – strategic operator	Integrative

Horizontal integration of Y – type (high concentration)				
Vertical integration, $\geq 80\%$ of cooperation and $\geq 50\%$ of costs	Centralized	Coordinated: <i>main business and functions – centralized; non-core business and auxiliary functions – decentralized</i>	Mixed structure: <i>main business – functional; non-core business – divisional; center – strategic controller</i>	Consolidated
Horizontal integration Y, X, K – type (middle concentration)				
Vertical integration $< 80\%$ of cooperation and $< 50\%$ of costs	Coordinated	Decentralized	Divisional structure; center – strategic architect	Converged
Horizontal integration Y, X, K – type (low concentration)				
Conglomerate integration				

\* - developed by the author

Thus, the author substantiates the type of the model of organization of the strategic accounting of corporation as an integrated and proposes three types of its modifications: integrative, consolidated and convergent. This model takes into account: the classical types of management; standard levels of implementation of strategies; types of organizational management structures; form of authority and responsibility of business units as centers of responsibility; types of powers of the managing center; types of economic integration of business.

### **References.**

1. Zatahyna V. V. *Financial, management and strategic accounting of borrowed capital (modeling, theory and practice)* / V. V. Zatahyna. – Novocherkassk: NGMA, 2003. – 188 p.

2. *Suvorova S. P. Formation of the strategic management accounting at industrial enterprises: theory and methodology: DSc dissertation: 08.00.12 / Suvorova Svetlana Pavlovna. – Orel, 2007. – 319 p.*

3. *Bogataia I. N. Strategic accounting of enterprise property: conceptual approach, theory and practice: DSc dissertation: 08.00.12 / Bogataia Irina Nikolaevna. – Rostov-Na-Donu, 2001. – 427 p.*

**УДК 657.1**

*Бардаш С.В.*

Національний університет біоресурсів  
і природокористування України  
д.е.н., професор, професор кафедри  
аграрного консалтингу і туризму

## **ФОРМАЛІЗОВАНА ВЕРИФІКАЦІЯ ФАКТУ ПОЯВИ НОВОЇ ТЕОРІЇ ОБЛІКУ**

Питання побудови бухгалтерських наукових теорій, як і їх верифікації, в англо-американській літературі почали досліджуватись зовсім нещодавно, що зумовлює недостатню розробленість даного питання. Як зазначав у 1970 р. проф. Р. Стерлінг [1, с. 444] існує дуже багато питань стосовно шляхів побудови теорій бухгалтерського обліку, що особливо пов'язано з недостатнім розуміння процесу їх побудови. Вітчизняними дослідниками дані питання взагалі майже не розглядаються, що зумовлено: фрагментарністю та недостатністю досліджень у сфері бухгалтерського теоретичного знання; превалюванням пострадянського підходу до розуміння теорії бухгалтерського обліку; переконанням у тому, що має існувати єдина облікова теорія.

Ознайомлення з окремими публікаціями за даною тематикою вказує на те, що дослідження розвитку бухгалтерського обліку як галузі наукових знань проводиться здебільшого упереджено, без врахування необхідного причинно-наслідкового зв'язку, дотримання загальних філософських вимог до теоретичних конструкцій та без належної їх верифікації. Виняток складають окремі результати досліджень. Зокрема, заслуговують на глибинне осмислення результати дослідження С.Ф. Легенчука, викладені у монографії [2], серед яких удосконалення концептуальної структури бухгалтерського теоретичного знання, а також обґрунтування авторського бачення змісту метатеорії та теорії бухгалтерського обліку. Заслуговують на увагу й результати дослідження В.М. Жука, згідно яких, на думку автора, майбутнє бухгалтерського обліку як галузі наукових знань безпосередньо пов'язане з інституціональною теорією бухгалтерського обліку та парадигмою бухгалтерського обліку економіки гармонійного сталого розвитку [3].

Отже, наразі триває певна дискусія щодо визначення парадигми бухгалтерського обліку, концептуального розвитку та потенціалу його трансформації за рахунок удосконалення теорії, або розробки нових теорій, дослідження нових об'єктів бухгалтерського обліку, або пошуку способів та засобів розв'язання його нових цілей та завдань, що продиктовані суспільно-економічними реаліями.

Однією із проблем, що потребують нагального вирішення є пошук шляхів розширення системи наукових знань, що формують фундаментальні основи теоретичного базису бухгалтерського обліку. Це свідчить про те, що однією з частин раніш не вирішеної проблеми є визначення умов трансформації та змісту нових теорій бухгалтерського обліку, що визначатимуть перспективи як подальших наукових досліджень, так і місце бухгалтерського обліку в системі академічних дисциплін.

Ідентифікація бухгалтерського обліку як науки, або галузі наукових знань набула логічної завершеності в останній чверті ХХ століття завдяки дослідженням Р.С. Рашитова, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, М.Г. Чумаченка, В.В. Сопка, Г.Г. Кірейцева, О.С. Бородкіна, З.В. Гуцайлюка, М.С. Пушкаря та ін.. Однак наукова полеміка щодо змісту теорії бухгалтерського обліку та можливості одночасного існування мультिवаріантності теорії бухгалтерського обліку тривають й досі.

Лише останнім часом, в роки переорієнтації облікової думки на ринкові відносини і адаптації до міжнародних облікових принципів і стандартів, бухгалтерська теорія почала відроджуватись.

В філософському розумінні «теорія» (грец. спостереження, розгляд, дослідження) є системою ідей в тій чи іншій галузі знань, яка дає цілісне уявлення про закономірності та суттєві зв'язки тих чи інших фрагментів дійсності. Критерієм істинності і основою розвитку теорії є практика. В свою чергу теорія відрізняється від практики тим, що вона є духовним відображенням і відтворенням реальної діяльності.

Тривалий час процес побудови та верифікації теорії займав дослідників, які цікавилися філософією науки. Проте, в сфері бухгалтерського обліку він став темою дослідження та обговорення серед вітчизняних науковців (С.Ф. Голов, В.М. Жук, С.Ф. Легенчук та інші) нещодавно. Цей інтерес виявився у різних формах, починаючи зі спроб виявити взаємозв'язок між теорією та практикою обліку, та закінчуючи більш абстрактними дослідженнями в галузі метафізики та філософії. Однією з причин появи різних теорій бухгалтерського обліку, на думку Р.Р. Стерлінга, є те, що нова теорія в обліку виникає у наслідок накопичення аномалій у старій теорії [4].

Ситуація, що склалася, на думку окремих науковців, а також застосування раніш викладених підходів до формування теорії бухгалтерського обліку дозволила бухгалтерському науковому товариству виголосити про існування різних теорій і підтеорій бухгалтерського обліку, у т.ч. нейтральної, або структурної теорії, яка представляє певний концептуальний каркас, в якому

можна розмістити і різні інші предметні персоналістичні і матеріалістичні теорії [5].

Зазначаючи про існування багатьох теорій та підтеорій бухгалтерського обліку слід враховувати, що теорія як найбільш розвинута форма наукового знання, яка надає цілісне відображення закономірних та суттєвих зв'язків визначеної області дійсності складається з таких елементів як: емпірична основа, що складається з конкретних фактів; фундаментальні поняття, принципи, закони, аксіоми, філософські настанови, ціннісні фактори тощо; ідеалізований об'єкт теорії; логіка та методологія побудови теорії; сукупність законів та тверджень, що виведені з основних положень теорії.

Найважливішою характеристикою теорії є її прогностична цінність, яка полягає у здатності теорії передбачати розвиток тих або інших явищ. Важливою вимогою до теорії є можливість її перевірки.

Варто зважати й на те, що кожне твердження про появу або виведення нової теорії, у т.ч. теорії бухгалтерського обліку має проходити верифікацію щодо наявності всіх елементів теорії як форми наукового знання. В іншому випадку «так звані нові теорії бухгалтерського обліку» можуть претендувати на їх визнання новими концепціями бухгалтерського обліку.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що сьогодні не існує єдиного підходу до побудови бухгалтерських теорій. Їх використання досить часто зумовлюється наявністю політичних замовлень на розробку теорій задля вирішення конкретних проблем методологічного характеру.

Дотримуючись домінуючої думки, що теорія бухгалтерського обліку є системою, яка складається з ідеального об'єкту або об'єктів, принципів, фундаментальних і окремих теоретичних законів, емпіричних даних та залежностей між ними, варто пам'ятати, що будь-яка нова теорія бухгалтерського обліку має мати достатню кількість відмінностей її елементів. Це означає, що нова теорія має мати у своєму складі нові, відмінні від існуючих, принципи та фундаментальні і окремі теоретичні закони, раніше не виявлені емпіричні залежності та дані спостережень. Означені суттєві зміни, що призведуть до появи нової теорії бухгалтерського обліку, мають відбутися завдяки зміні інформаційних запитів користувачів облікової інформації, подальшого уточнення мети бухгалтерського обліку, появи нових завдань, принципів, ймовірного розширення об'єкта бухгалтерського обліку, зміни складу його методу, удосконалення або розроблення нової методики бухгалтерського обліку.

Також, обов'язковою умовою віднесення нової теорії до певної галузі наукових знань має бути те, що вона має виходити з понятійно-категоріального апарату парадигми даної галузі наукових знань. Якщо цього не відбувається, виникають підстави для визнання необґрунтованим твердження про те, що розроблена теорія є новою та що вона відноситься до певної галузі наукових знань. Наявність означених умов та наслідків трансформації складових елементів теорії, що втратила актуальність, може складати зміст

формалізованої верифікації факту появи нової теорії бухгалтерського обліку, а також тверджень про одержання вагомого приросту нових наукових знань у галузі бухгалтерського обліку.

### Список використаних джерел

1. Sterling R.R. On Theory Construction and Verification. The Accounting Review. 1970. Vol. 45, No. 3. P. 444-457.
2. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 336 с.
3. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. К. : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
4. Sterling R.R. A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article. Journal of Accounting Research. 1967. № 5. p. 95-112.
5. Бардаш С.В. Онтологія мультिवаріантності теорії бухгалтерського обліку. «Облік і фінанси», №4 (74), 2016. С. 8-15.

УДК 657.47:631.11

*Бурко К.В.*

Вінницький національний аграрний університет,  
асистент кафедри бухгалтерського обліку

## НЕПРЯМІ ВИТРАТИ В СИСТЕМІ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Собівартість є важливим показником діяльності аграрних підприємств. Підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва в значній мірі залежить від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Набір витрат, що використовується для підрахунку собівартості продукції вважають системою калькулювання в самому спрощеному її тлумаченні.

За період становлення ринкової економіки структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції значно змінилась. Основна увага тут сконцентрована на таких статтях витрат, як: оплата праці, матеріальні витрати та інші витрати, в тому числі, орендна плата за земельні частки (паї). Найбільшу частину витрат сільськогосподарських підприємств складають матеріальні витрати.

Кожне підприємство, для вирішення завдань управління витратами, опираючись на напрацьований теоретичний, методичний та практичний досвід і враховуючи галузеві, організаційні та технологічні особливості обирає свою систему обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Організація системи калькулювання підприємств України визначається обліковою політикою окремого підприємства, у відповідності до діючої

системи нормативно-правових актів.

Виробнича собівартість сільськогосподарської продукції формується із прямих та непрямих виробничих витрат. Удосконалення методики обліку і розподілу непрямих витрат в сільському господарстві є актуальним питанням сьогодення. Не зважаючи на те, що більшість фахівців відмічає істотний вплив витрат цієї групи на формування фінансових результатів при цьому досі на практиці спостерігається різноманітність методів їх розподілу та віднесення до конкретного об'єкту.

Однією із важливих проблем на даний момент залишається ідентифікація непрямих витрат та визначення чітких критеріїв віднесення витрат до їх складу, адже дуже часто в літературі та на практиці непрямі витрати ототожнюються із накладними або із комплексними [1].

Частково це пояснюється тим, що різні ознаки класифікації мають різне суттєве спрямування і щоб визначитись у питанні ідентифікації витрат, необхідно чітко уявляти мету формування витрат, адже цілі віднесення їх до того чи іншого виду мають бути головним орієнтиром при виборі ознаки систематизації. Ряд науковців погоджуються з тим, що непрямі витрати частіше за все є накладними і комплексними. Але це не означає, що між цими поняттями слід ставити знак рівняння. За критерій розподілу витрат на прямі чи непрямі найбільш доцільно використовувати спосіб включення витрат до собівартості певних об'єктів та їх зв'язок з конкретними видами продукції (робіт, послуг). При формуванні основних і накладних витрат доцільно керуватися їх зв'язком з конкретним технологічним процесом. Саме такий підхід, напевно, і є найбільш конструктивним [2, с. 102].

Також, в економічній літературі, висловлюється твердження, що поділ непрямих витрат на основні та накладні залежить від того, що підприємство визначило більш пріоритетним, а також від організаційно-технологічних особливостей виробництва чи реалізації певного продукту, і відповідно, побудови обліку виробництва й реалізації, тобто визначення центрів витрат. Отже, непрямі витрати можуть бути основними і накладними [3].

Значну частину проблем формування непрямих витрат пов'язують з тим, що:

- величину непрямих витрат часто неможливо точно оцінити в процесі виробництва конкретної продукції, що пояснюється відсутністю можливості прослідкувати їх шлях як елементу;
- не всі прямі витрати виникають в процесі виробництва;
- непрямі витрати складно проконтролювати, оскільки вони часто є багатоелементними, тому ці витрати характеризуються різною поведінкою під впливом різноманітних факторів, наприклад зміни обсягу діяльності;
- непрямі витрати виникають на різних рівнях управління (центрів відповідальності або підприємства в цілому) [2].

Віднесення непрямих витрат на собівартість конкретних видів продукції здійснюється у відповідності до обраної на підприємстві бази розподілу. Вибір



способу розподілу та відповідного коефіцієнта розподілу залежить від галузевих особливостей діяльності підприємства, його розмірів та організаційної структури, асортименту продукції, що випускається та інших факторів.

При використанні різних баз, підприємства можуть по-різному здійснювати розподіл непрямих витрат. В залежності від обраного методу розподілу непрямих витрат залежить достовірність і точність собівартості конкретного виду продукції. Тому правильний вибір бази для розподілу непрямих витрат є важливим моментом в визначенні собівартості сільськогосподарської продукції.

Ми погоджуємося з думкою науковців, які вважають що обраний спосіб розподілу непрямих витрат, повинен відповідати прийнятним виробничим і технологічним процесам, обґрунтованим принципам обліку і калькулювання і бути не трудомістким і простим для розуміння. При виборі бази розподілу слід керуватися вимогами галузевих методичних рекомендацій з обліку, планування і калькулювання собівартості, якщо такі є, а там, де таких рекомендацій немає, – економічним сенсом і особливостями виробничої і комерційної діяльності підприємства [4].

На сьогодні стаття загальновиробничі витрати законодавчо закріплена як обов'язкова складова виробничої собівартості сільськогосподарської продукції. Нормативними документами загальновиробничі витрати передбачено розподіляти між об'єктами планування та обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння у рослинництві, кормів у тваринництві, сировини, матеріалів та напівфабрикатів у промислових виробництвах. Розподіл загальновиробничих витрат та віднесення їх до собівартості виробленої продукції в сільському господарстві здійснюють тільки в кінці року.

Отже, можна зробити висновок, що питання розподілу непрямих витрат для потреб калькулювання в сільськогосподарських підприємствах залишається дискусійним, недостатньо дослідженим і потребує подальшого вивчення.

Застосування різних методів та баз розподілу непрямих витрат призводить до різних значень оцінки витрат основних виробництв та собівартості випущеної ними продукції. Із збільшенням долі непрямих витрат, ця різниця може бути досить суттєвою.

Ідеального методу обліку витрат та ідеальної бази розподілу непрямих витрат не існує, проте для кожного сільськогосподарського підприємства можна обрати найбільш коректний метод та базу розподілу з урахуванням його особливостей. Тому до обрання методу розподілу непрямих витрат підприємство повинно підходити зважено та обґрунтовано.

Розподіл непрямих витрат між різними видами сільськогосподарської продукції необхідно проводити з одночасним врахуванням декількох параметрів, що дозволить більш коректно відносити суми непрямих витрат до собівартості продукції (робіт, послуг).

### Список використаних джерел

1. Івакіна І. Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати для різних цілей. Х. : Фактор, 2008. 176 с.
2. Шумейко О. Ю., Залізник Ю. В. Проблеми визначення критеріїв віднесення витрат до складу непрямих при калькуванні собівартості продукції (робіт, послуг). *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2013. № 4(1). С. 100-103.
3. Безверхий К.В. Класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2009. №4. С.190–197. URL: [http://archive.nbuu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vknteu/2009\\_4/14.pdf](http://archive.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vknteu/2009_4/14.pdf)
4. Чернишенко О. І., Ларка М.І. Вибір оптимального метода розподілу непрямих витрат на промислових підприємствах. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»*. Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. 2013. №67. С. 29-35. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp\\_2013](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp_2013)

**УДК 657**

*Волкова О. І.*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»,  
студентка ф-ту ОПМ, 5 курсу, спец. 071 «Облік, контроль та  
оподаткування агробізнесу»  
Науковий керівник  
Ільїн Валерій Юрійович  
д.е.н., професор кафедри обліку, контролю та  
оподаткування агробізнесу

### **УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗАПАСНИХ ЧАСТИН НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

Питання пошуку шляхів удосконалення обліку запасних частин завжди знаходились в центрі уваги науковців. Це пояснюється тим, що даний розділ бухгалтерського обліку є досить важливим і трудомістким. Здійснення діяльності підприємств та організацій у сучасних мінливих умовах вимагає розробки і впровадження нововведень із обліку запасних частин.

Необхідною передумовою раціональної організації обліку запчастин є: раціональна організація складського господарства; розробка номенклатури запасних частин; наявність інструкції з обліку запасних частин; правильна класифікація запчастин.

Важливе практичне значення та виробничу спрямованість мають питання обліку запчастин, оскільки це є передумовою подальшого розвитку виробництва на підприємствах. Належним чином організований облік запасних

частин, тобто якісна поінформованість про їх наявність та рух, має суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю підприємства та в контролі за зберіганням матеріальних цінностей. У зв'язку з цим в сучасних умовах об'єктивно виникла необхідність перегляду існуючої практики організації обліку запасних частин.

Запасні частини обліковуються на рахунку 20 «Виробничі запаси» субрахунку 207 «Запасні частини» [1].

Із метою підвищення достовірності та деталізації обліку на підприємстві в обліковій системі, замість аналітичних рахунків, в розрізі обліку запасних частин, можна створювати відповідні папки в довіднику «Номенклатура».

Як правило, запасні частини підприємство придбаває в постачальників або виготовляє в своїх майстернях. В такому разі доцільно виділити наступну аналітику: «Придбані запасні частини», «Виготовлені запасні частини».

Усі запасні частини, отримані від постачальника або з інших джерел, оприбутковуються на склад.

Окремою групою запасних частин є шини. Якщо підприємство має автотранспортний парк, в якому обліковуються декілька видів транспорту, тоді доцільно створити відповідну кількість аналітичних груп на кожний об'єкт.

- Автомобільні шини в запасі;
- Тракторні шини в запасі, тощо.

Нові запчастини, отримані зі складу для використання їх у процесі ремонту списують згідно актам виконаних ремонтних робіт чи по актам заміни (установки), складеним керівником ремонтного підрозділу підприємства і затвердженим керівником підприємства [2]. Отримані для подальшого ремонту запасні частини доцільно відображати в папці «Запасні частини, шини і акумулятори в ремонті».

Запчастини, зняті з автомобіля в результаті проведених ремонтних робіт чи їхньої заміни на нові, можуть знаходитися в різному технічному стані. У зв'язку з цим, можливі наступні варіанти їхнього використання:

- запасні частини, шини і акумулятори, придатні до експлуатації;
- запасні частини, шини і акумулятори, що підлягають відновленню.

У разі, якщо запчастина знімається з автомобіля, передається на відновлення і після відновлення може експлуатуватися, то в такому разі створюємо ще одну папку – «Запасні частини, шини і акумулятори відновлені».

Для списання непридатних для подальшого використання запасних частин складається акт довільної чи затвердженої підприємством форми і в кінці місяця оприбутковуються як металобрухт. Дрібні деталі можна списувати за списком [3].

Ми вважаємо, для того, щоб детальніше вести облік наявності і руху запасних частин, кожен елемент має записуватися і обліковуватися окремо, відповідно до того, до якої групи належить і для якої техніки призначений. Тому доцільно в Наказі про облікову політику підприємства ввести окрему аналітику для обліку запасних частин:

- запасні частини для легкових автомобілів;
- запасні частини для вантажних автомобілів;
- запасні частини для тракторів;
- запасні частини для комбайнів.

У такому випадку, завідувач складу матиме змогу краще орієнтуватися та вести більш точніший облік запасних частин, які надходять на склад і вибувають з нього.

Використання терміналів збору даних (ТЗД) допоможе швидко та ефективно вирішити питання там, де потрібно проводити швидкий, точний облік, контроль та обробку даних, при чому людський чинник максимально усувається. Термінали збору даних - це мобільний міні-комп'ютер із вбудованим лазерним або ПЗЦ (CCD) сканером штрих-коду. За допомогою нього можна проводити переоблік на складі, де треба порівняти дані стосовно залишків запасних частин у базі даних з фактичними залишками [4].

Маркування комплектуючих і виробів штриховим кодом дозволяє організувати та автоматизувати облік на всіх етапах виробництва. Система кодування будується таким чином, щоб виключити пересортування або нестачу виробів. Видача також може контролюватися за допомогою процесу зчитування штрихових кодів. Завдяки невеликим розмірам, вазі та простоті виконання мобільні термінали достатньо надійні та зручні в процесі експлуатації.

Отже, запропоновані аспекти удосконалення обліку наявності та руху запасних частин дадуть змогу отримувати деталізовану облікову інформацію щодо запасних частин. Деталізована інформація щодо наявності запасних частин надасть змогу інженерно-технічним працівникам підприємства більш раціонально їх використовувати.

Можна стверджувати, що реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасних частин підприємством призведе до значного підвищення результативності його фінансово – економічної діяльності.

### **Список використаних джерел**

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 року №2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15>.
3. Малишкін А., Кохтенко Н. Автопослуги: облік і оподаткування. Школа бухгалтера. 2003 №27. URL: <https://dtk.com.ua/school/ukr/2003/27/27sc2.html#2>
4. Багрій К.Л. Удосконалення системного аналізу матеріальних запасів у системі управління суб'єктом господарювання. Облік, аналіз та аудит. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vchtei/2011\\_3/NV-2011-V3\\_64.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2011_3/NV-2011-V3_64.pdf)

## **ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ ЦИФРОВОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Бурхливий розвиток цифрових технологій на сучасному етапі суттєво впливає на фінансову звітність суб'єктів господарювання, а також на стосунки між заінтересованими сторонами. На сьогодні існує потреба переосмислити та адаптувати практику ведення обліку і складання фінансової звітності, а також проведення аудиту, зважаючи на нові виклики та можливості, пов'язані з новими цифровими технологіями, особливо з використанням штучного інтелекту.

Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначається, що групи підприємств, щодо яких встановлюються підвищені вимоги по веденню бухгалтерського обліку, складанню та оприлюдненню фінансової звітності, зокрема, підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначений Постановою Кабміну, починаючи з 2020 року зобов'язані складати фінансову звітність та подавати її регуляторам в єдиному електронному форматі XBRL

На вимогу зазначеного закону, трьома регуляторами фінансового сектора: Національним банком України, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, Національною комісією з регулювання ринків фінансових послуг, а також Міністерством фінансів України було підписано Меморандум про впровадження в Україні нової Системи підготовки та подання фінансової звітності (СФЗ) в електронному форматі, на базі стандарту XBRL.

СФЗ виступатиме «єдиним вікном» для подання фінансової звітності в електронному вигляді.

Цифрова фінансова звітність на базі стандарту XBRL - це фінансова звітність структурованої комп'ютерної форми, яка відрізняється від традиційної паперової фінансової звітності або електронних версій паперових звітів, таких як HTML, PDF, або документ із текстового редактора, який читається лише людьми. Перевагами цифрового фінансового звіту є те, що він читається не тільки людьми, а також машинними процесами, це дає змогу здійснювати автоматичний обмін фінансовою інформацією в єдиному, зрозумілому для всіх користувачів форматі, підвищує швидкість оброблення інформації, автоматизує процеси перевірки, що особливо є актуальним для заінтересованих користувачів[1].

Подання звітності у стандарті XBRL передбачає швидке і автоматичне формування звітів, в тому числі консолідованих; можливість обробки і аналізу

даних; більш ефективний регуляторний процес і багато іншого. Стандарт XBRL забезпечує опрацювання великих обсягів якісних та кількісних показників і використовується багатьма фінансовими регуляторами в світі для якісного нагляду за фінансовими ринками.

Зокрема, С.В. Івахненко у своїх працях зазначає про популярність XBRL стандарту, а його перевагами, зокрема, вважає те, що за його допомогою полегшується пошук даних фінансової звітності в Інтернеті та можливість їх автоматичного аналізу [2].

При використанні стандарту XBRL вирішальне значення має таксономія фінансової звітності.

Таксономія фінансової звітності - це набір статей і показників фінансової звітності та її елементів, що підлягають розкриттю, а також взаємозв'язків між ними та іншими елементами таксономії. Можна зазначити, що таксономія це електронне подання фінансової звітності за МСФЗ.

В світі існує загальна таксономія фінансової звітності, яка публікується Радою з МСФЗ (International Accounting Standard Board). В Україні таксономія фінансової звітності – Таксономія UA XBRL МСФЗ – вперше була розроблена і оприлюднена у 2018 році Міністерством фінансів України. Вона враховує специфіку бізнесу та особливостей складання фінансової звітності в Україні і має два розширення – для банків та страхових компаній. Чинна версія таксономії опублікована на вебсайтах Мінфіну, НКЦПФР, НБУ та Нацкомфінпослуг[3].

Як зазначають розробники таксономії, перевагами СФЗ для суб'єктів звітування стане коректне складання фінансової звітності, буде виключено дублювання при поданні такої звітності регуляторам, а також якісна фінансова звітність сприятиме залученню інвесторів.

Державні регулятори зможуть швидко та автоматично обробляти і аналізувати фінансову звітність, своєчасно виявляти ризики та оперативно реагування на них, значно підвищиться ефективність і зменшаться витрати на регуляторний процес.

Щодо інвесторів, то якісне розкриття інформації у фінансовій звітності, значно пришвидчить обробку і аналіз таких даних та дозволить краще розуміти ризики і перспективи бізнесу.

Проблемою для тих, хто повинен буде складати цифрову фінансову звітність може стати недостатня обізнаність з програмним забезпеченням, яке при цьому використовуватимуть. Тому, першочерговими завданнями мають стати заходи з навчання, зокрема, тренінгові програми, матеріали щодо підтримки, співпраця з вищими та інше.

Отже, впровадження цифрової фінансової звітності відкриє нові можливості для залучення інвестицій, підвищить рівень довіри користувачів та доволить реалізувати проекти партнерства між державою і суб'єктами господарювання.

### Список використаних джерел:

1. Digital Financial Reporting [Електронний ресурс] URL: [https://en.wikibooks.org/wiki/Digital\\_Financial\\_Reporting](https://en.wikibooks.org/wiki/Digital_Financial_Reporting).
2. Івахненко С.В. Електронні технології звітування як передумова аналізу та контролю фінансової звітності [Електронний ресурс] URL: <http://magazine.faaf.org.ua/elektronni-tehnologii-zvituvannya-yhtml>
3. <https://www.nssmc.gov.ua/2019/09/26/u-2020-roku-blyshe-5000-ukrainskykh-pdprimstv-potchnuty-zvtuvati-v-novomu-elektronnomu-format-xbrl/>

УДК 657

*Гук В.В.*

Національний університет «Львівська політехніка»  
к.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу

## ІНСТИТУЦІЙНА ТЕОРІЯ ЯК МЕТОДОЛОГІЧНА ОСНОВА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КЛАСТЕРІ

Згідно з Концепцією Загальнодержавної цільової економічної програми розвитку промисловості на період до 2020 р. [1], одним з засобів виведення української економіки на інноваційний шлях розвитку та подолання диспропорцій у розвитку регіонів є створення науково-інноваційно-виробничих кластерів. Варто зазначити, що кластерний підхід в Україні почав запроваджуватися відносно нещодавно та досі не набув широкого розповсюдження, що зумовлено відсутністю відповідного нормативного забезпечення, стратегії кластеризації національної економіки та належної інформаційної бази. За таких умов виникає необхідність формування системи бухгалтерського обліку діяльності кластеру, яка дозволила б забезпечити інформацією суб'єктів господарювання зокрема і державу загалом в умовах глобалізації економіки.

Формування та ефективного використання облікової інформації в системі управління кластерними об'єднаннями може відбуватися на засадах інституційного підходу. Основними причинами необхідності використання положень інституційної теорії для вирішення проблемних питань бухгалтерського обліку в кластері можна звести до наступних:

1. Наявність міждисциплінарних зв'язків. Інституціоналізм – це сучасної напрям економічної теорії, який бере в основу аналізу не тільки економічні проблеми, але й пов'язує їх з соціальними, політичними, етичними, правовими питаннями. Тому розгляд кластеру з позицію інституційної теорії дозволяє комплексно дослідити його з економічної, психологічної, соціологічної, правової та інших точок зору. Визначальними особливостями кластера як соціально-економічного явища є наявність інститутів (інститут кооперації, інститут конкуренції та партнерства, інститут комунікацій, інститут

координації), встановлення партнерських відносин між підприємствами-учасниками, інституційних форм домовленостей (угод), просторового і технологічного розподілу організації, неформальними нормами регулювання і культурою.

2. Використання економічних теорій та концепцій. Досліджуючи питання інституціональної теорії бухгалтерського обліку Жук В.М. зазначає, що «Відсутність досліджень впливу змін інституційного середовища на формування теорії бухгалтерського обліку, його нових парадигм та концепцій, дає підстави визнаним вченим констатувати замкнутість бухгалтерської науки в своїх внутрішніх проблемах» [2, с. 141]. Разом з тим, Височан О.С. пише, що ця причина є «найбільш суперечливою, оскільки можливість ефективного використання напрацювань загальноекономічної теорії інституціоналізму за конкретними традиційними функціонально-предметними площинами бухгалтерського обліку (необоротні активи, запаси, зобов'язання, власний капітал, забезпечення, доходи, витрати, прибуток тощо) залишається недоведеною, попри поступове зростання кількості робіт, присвячених вирішенню цієї проблеми» [3, с. 156-157].

Поширення та використання положень економічної теорії (інституціоналізм (Т. Веблен, Дж. Коммонс, В. Мітчелл); теорія трансакційних витрат, прав власності й контрактної економіки (Р. Коуз); теорія промислових кластерів (М. Портер); теорія регіональних кластерів (М. Енрайт); теорія економічного розвитку (Й. Шумпетер) та інших) впливає на розвиток бухгалтерського обліку в кластері через визначення змістовних характеристик інституціонального середовища обліку і на його основі дослідження інститутів, що мають на нього вплив з урахуванням вимог користувачів інформації.

3. Поява нових об'єктів та необхідність їх облікового відображення. Наявність інституційного підходу помітно спостерігається в теорії обліку, про що свідчить поява в ній нових об'єктів (соціального та людського капіталу, трансакційних витрат, витрат на інновації). Зазначені об'єкти не у повній мірі знаходять своє відображення у системі бухгалтерського обліку, а тому виникає об'єктивна необхідність у створенні нових підходів до їх організації та методики. У такому випадку інституційна теорія дозволяє пояснити динаміку облікового процесу.

Таким чином, проведене дослідження вказує, що окремі положення бухгалтерського обліку в кластері формувалися під постійним впливом економічної теорії. Застосування методологічного інструментарію інституційної теорії при вирішенні облікових проблем в кластері дозволить пояснити його сучасний стан та перспективи розвитку з позиції взаємодії інститутів.

### **Список використаних джерел**

1. Концепція Загальнодержавної цільової економічної програми розвитку промисловості на період до 2020 р.: Розпорядження Кабінету Міністрів України № 603-р від 17.07.2013 р.



2. Жук В.М. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку) / В.М. Жук // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський: ПДАТУ. – 2009. – Вип. 17, том 2. - С.139-146.

3. Височан О.С. Інституціоналізм у сучасній вітчизняній теорії бухгалтерського обліку: історичні витоки та генезис / О.С. Височан, Д.М. Яхвак // Причорноморські економічні студії. - 2017. - Вип. 16. - С. 155-161.

**УДК 657**

*Гуменюк О.В.*

Вінницький національний аграрний університет,  
магістр 2-го року навчання факультету обліку та аудиту  
Науковий керівник: *Здирко Н.Г.*

Вінницький національний аграрний університет,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту та державного контролю

## **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Запаси зазвичай є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливу складову у частці майна та мають головні позиції у структурі витрат фірм різних сфер діяльності, під час визначення доходу (витрат) господарської діяльності підприємства, а також під час повного висвітлення інформації про його фінансовий стан. Запаси – це обігові активи, оскільки можуть бути перетворені на кошти в межах року чи одного операційного циклу [1, с.105].

Різноманіття форм власності в період становлення ринкової економіки, розширення прав підприємств у керуванні економікою, галузеві особливості виробництва вимагають альтернативних, а часом і різноманітних підходів при рішенні конкретних питань методики й техніки ведення обліку виробничих запасів. Облік виробничих запасів здійснюється за такими напрямками: кількісний і вартісний облік; облік заготівлі та придбання матеріалів та розрахунків з постачальниками; наявності та руху на складах; використання у процесі виробництва; продажу, реалізації матеріальних цінностей і розрахунків з покупцями [2, с. 279].

Виробничі запаси можуть надходити на підприємство різним шляхом. Відповідно порядок та особливості оцінювання запасів при надходженні залежить від джерела їх надходження. Детально розглянемо в табл. 1.

**Таблиця 1 - Особливості організації обліку виробничих запасів в залежності від способу надходження Джерело: [3]**

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПРИ НАДХОДЖЕННІ	
Придбаних за плату	Собівартість запасів, що складається з фактичних витрат.
Виготовлених власними силами	Виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати».
Внесених до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат передбачених при придбанні запасів відповідно до п.9 П(С)БО 9 «Запаси».
Безоплатно одержаних	Справедлива вартість запасів з урахуванням витрат, передбачених при придбанні запасів відповідно до п.9 П(С)БО 9 «Запаси».
Придбаних в результаті обміну на подібні активи	Балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість перевищує справедливу вартість, то первісною є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду (згідно п. 13 П(С)БО 9).
Придбаних в результаті обміну на неподібні активи	Справедлива вартість переданих запасів збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або її еквівалентів, які були передані у процесі обміну.

Аналіз літературних джерел свідчить, що в дослідженнях науковців відсутня єдина думка щодо змісту виробничих запасів. Однак, визначаючи сутність виробничих запасів, необхідно враховувати зміст нормативно-правового регулювання обліку досліджуваного об'єкта. Тому, виробничі запаси – це матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства (рис. 1) [4, с. 93].



**Рис. 2. Економічна сутність виробничих запасів**

*Джерело: [4, с. 93].*

Запаси повинні відповідати таким ознакам:

- бути власністю підприємства;
- виступати у формі матеріальних активів;
- мати призначення бути використаними у процесі виробництва (для виробничих підприємств), у процесі реалізації (для виробничих і торговельних підприємств);
  - постійно витрачатися, реалізовуватися та замінюватися новими (відновлюватися);
  - перетворюватися в грошові кошти протягом року або одного нормального операційного циклу. Запаси підприємства належать до оборотних активів [5, с. 190].

Також варто враховувати проблеми обліку виробничих запасів, до яких відносять відсутність потрібних реквізитів в первинних документах з обліку виробничих запасів, що іноді викликає сумніви щодо достовірності та правдивості інформації, також невчасне проведення інвентаризації, що впливає на достовірну наявність виробничих запасів на підприємстві, невчасне фіксування інформації про нормування та списання виробничих запасів, що може впливати на завищення сум витрат та спроби приховати порушення щодо випадків крадіжок, псування, приховування виробничих запасів.

Тому для запобігання вищенаведених проблем розробляють комплекс заходів поліпшення обліку виробничих запасів, що включає в себе:

- спрощення запису господарських операцій, що пов'язані з поставкою виробничих запасів та витрат на них;
- вчасна реєстрація господарських фактів щодо дій, пов'язаних з виробничими запасами, тобто поставкою, відвантаженням, використання на виробництво тощо;
- удосконалення автоматизованого обліку виробничих запасів;
- розробка заходів щодо належного зберігання виробничих запасів;
- постійне освоєння нової технології щодо використання виробничих запасів.

Таким чином, можна підвести такий підсумок, що запаси є можливою частиною усіх активів підприємства, облік виробничих запасів можна вести за декількома напрямками та особливості їх ведення обліку залежать від того, з яких джерел надходять виробничі запаси. Виробничі запаси також залежать від нормативно-правового забезпечення та повинні відповідати усім необхідним ознакам.

### **Список використаних джерел**

1. Бунда О. М., Войналович Н. М. Особливості застосування методів обліку виробничих запасів. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. Серія : Економіка та менеджмент.* 2017. № 12. С. 103-112. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Piir\\_2017\\_12\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Piir_2017_12_14)(дата звернення: 23.09.2019).
2. Лубенченко О., Орловська В. Організація обліку виробничих запасів на сучасному етапі. *Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління.* 2015.

Вип. 33. С. 274-282. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut\\_eiu\\_2015\\_33\\_32](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2015_33_32)(дата звернення: 24.09.2019).

3. Циган Р. М., Дідур С. В., Назаренко К. І. Особливості організації обліку виробничих запасів та їх оцінка в системі бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2018. № 11. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6706> (дата звернення: 24.09.2019). DOI: 10.32702/2307-2105-2018.11.101.

4. Подолянчук О. А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5. С. 88-101. - URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp\\_2018\\_5\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2018_5_9)(дата звернення: 23.09.2019).

5. Дмитренко А. В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. *Економіка і регіон*. 2016. № 2. С. 149-152. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2016\\_2\\_24](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2016_2_24)(дата звернення: 24.09.2019).

**УДК 657:005.334**

*Гуренко Т.О.*

Національний університет біоресурсів і природокористування України, к.е.н., доцент  
кафедри обліку та оподаткування

## **РИЗИКИ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ НИМИ**

Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку приводять до нових способів його ведення та пошуку ефективних шляхів обробки інформації для прийняття управлінських рішень. Тому, в усі часи система бухгалтерського обліку загалом та облік відображення господарських операцій і процесів, завжди були пов'язані з певними ризиками.

Питанням ризиків, їх видів присвячено багато праць та наведені визначення у законодавчій базі. У Законі України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» зазначено, що ризик – ймовірність виникнення негативних наслідків від провадження господарської діяльності та можливий розмір втрат від них, що вимірюється у кількісних та якісних показниках. [3]

Оскільки значна частина інформації накопичується в бухгалтерії підприємства приділемо увагу бухгалтерським ризикам. Зміни, які відбуваються в обліку, як перехід до міжнародних стандартів фінансової звітності, створення нових інформаційних систем і програмних забезпечень, очікування настання періоду господарських операцій та можливих невизначеностей в них призводять до змін у формуванні облікової інформації та виникненню нових видів ризиків, які потребують сучасних способів їх вирішення.

Значна увага приділяється інформаційним ризикам, оскільки дані бухгалтерського обліку – це інформаційна база для управлінського персоналу в прийнятті управлінських рішень. На думку Засадного Б.А. «для забезпечення ефективності діяльності компанії повинні не лише управляти своїми ризиками, а й інформувати своїх партнерів як про види ризиків, які виникають у процесі діяльності, так і про способи управління ними». [2] Тому, на основі даного визначення можна сформулювати на підприємстві управлінський звіт із зазначенням видів ризиків і шляхів їх зменшення (вирішення) (табл. 1).

Таблиця 1

**Звіт з визначення видів ризиків та шляхів їх вирішення**

Об'єкт ризику	Види ризику	Причини виникнення ризиків	Шляхи вирішення	Відповідальна особа

Також, можна погодитися з думкою П.Й. Атамаса та інших науковців, «що одним із факторів обмеженості процесу управління ризиками можна вважати недостатній рівень підготовки облікового персоналу до формування інформації для потреб управління, а управлінського персоналу – до сприйняття та використання облікової інформації в процесі управління». [1] Тобто, варто розглядати працівника бухгалтерії не як рахівника даних обліку, а як спеціаліста в обробці інформації та її правильного й швидкому поданні. Управлінський персонал, як споживач і обробник такої інформації, повинен вміти розмежовувати її за видами, рівнями та ризиками.

Чібісова І.В. та Левчунь Б.В. виділяють «професійний ризик бухгалтера, під яким слід розуміти дії або бездіяльність працівників бухгалтерської служби, які провокують можливу небезпеку викривлення бухгалтерської інформації, яка виникає в процесі безгосподарності і фальсифікації звітності, що призводить до понесення підприємством збитків». [4]

Отже, основними причинами виникнення бухгалтерських ризиків є:

- присутня некомпетентність працівників бухгалтерії;
- неточність в інформаційних потоках як із зовнішніх, так і внутрішніх джерел;
- швидкість змін законодавчої бази та невчасність внесення коригувань до облікових реєстрів, форм фінансової та податкової звітності;
- похибки і неповнота відображення інформації у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності. На даний час, у зв'язку із нововведеннями до заповнення і складання первинних документів інформація взагалі може бути не повною, а то й відсутньою;
- невідрегульованість механізму розрахункових операцій;
- відсутність резерву сумнівних боргів та резервного капіталу;
- готівкові розрахунки та спрощеність контролю за касовою дисципліною;
- відсутність моделі формування та використання прибутку тощо.

Останнім часом, підприємства (компанії) для економії часу (тобто збільшення часу для вирішення нагальних фінансових питань та зменшення контролю за діяльністю бухгалтерської служби), грошових коштів та ін. залучають спеціалістів зі сторони. Поступово в Україні набуває розвитку система бухгалтерського аутсорсингу (табл. 2).

Таблиця 2

**Порівняльна характеристика бухгалтерського аутсорсингу та штатної бухгалтерії**

Переваги аутсорсингової бухгалтерії	Переваги штатної бухгалтерії на підприємстві
Ведення бухгалтерського обліку підприємства (компанії) спеціалізованими фірмами без зарахування бухгалтера у штат такого підприємства (компанії)	Постійні штатні працівники
Може бути наявність укладання страхового договору професійної відповідальності перед кожним підприємством (компанією)	Особистий контроль за роботою працівників
Впевненість у роботі і професіоналізмі кожного фахівця-бухгалтера	Контроль за фінансовою та іншою інформацією й за обмеженістю їх руху
Постійний доступ до бухгалтера на рахунок консультації з питань обліку господарських процесів	Прямий взаємозв'язок з різними структурними підрозділами
Взаємозамінність бухгалтерів, що працюють на аутсорсингу для надання безперервності консультаційних послуг підприємству (компанії)	Відповідальність за порушення законодавства при веденні бухгалтерського обліку
Врахування часового періоду за домовленістю сторін та з урахування потреб підприємства (компанії)	Виконання всіх видів робіт відповідно до посадової інструкції, а то й більше
Визначення порядку співпраці за домовленістю сторін (дистанційний, стаціонарний або комбінований)	
Визначення переліку робіт (всі види робіт бухгалтерії або окремі операції)	

Розглядаючи переваги бухгалтерського аутсорсингу, можемо зробити висновок, що такий вид бухгалтерських послуг дасть можливість підприємствам (більше мікропідприємствам, малим і середнім) мінімізувати бухгалтерські ризики та перенести відповідальність на бухгалтера аутсорсингу (за умов договору) за можливе порушення законодавства.

Отже, можна зробити відповідні висновки. Для того, щоб зменшити бухгалтерські ризики, необхідно:

на підприємстві скласти план-графік проведення додаткових інвентаризацій та внутрішніх аудитів на більш ризикових участках здійснення господарської діяльності підприємства із зазначенням матеріальних осіб та умов їх відповідальності;

розглядати умови часткового або повного бухгалтерського аутсорсингу, в залежності від розміру та потреб підприємства;

здійснювати постійний аналіз ризиків, які виникають на підприємстві.

### Список використаних джерел

1. Атамас П.Й., Атамас О.П., Крамаренко Г.О. Роль бухгалтерського обліку в управлінні ризиками підприємства. *Академічний огляд*. 2016. № 1 (44). С. 60 – 69. URL: <http://acadrev.duan.edu.ua/images/stories/files/2016-1/8.pdf> (дата звернення: 09.09.2019)

2. Засадний Б.А. Ризики системи бухгалтерського обліку в умовах застосування МСФЗ. *Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. № 14. Ч. С. 111 – 115. URL: [file:///C:/Users/D4B8~1/AppData/Local/Temp/Nvuumevcg\\_2017\\_14\(1\)\\_\\_24.pdf](file:///C:/Users/D4B8~1/AppData/Local/Temp/Nvuumevcg_2017_14(1)__24.pdf) (дата звернення: 09.09.2019)

3. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України № 877-V від 05.04.2007 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16> (дата звернення: 14.09.2019).

4. Чібісова І.В., Левчунь Б.В. Бухгалтерський облік як інструмент управління ризиками на підприємства. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2016. № 2 (56). С. 113 – 116. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE\\_print\\_2016\\_2\\_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/PSPE_print_2016_2_19) (дата звернення: 10.09.2019)

**УДК 657**

*Гуцайлюк З.В.*

Нікопольський економічний університет, завідувач кафедри обліку і оподаткування, доктор економічних наук, професор

## **РОЗВИТОК ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ЗАГАЛЬНОЇ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СУСПІЛЬСТВА**

Очевидно, що як теорія, так і практика бухгалтерського обліку розвиваються не тільки у напрямках дослідження окремих актуальних проблем, а, насамперед, виходячи із загальних засад розвитку суспільства. Саме облікова система сформувалася одночасно з розвитком матеріального виробництва для задоволення в першу чергу його інформаційних потреб, виконувала, виконує і, за нашим переконанням, надалі буде виконувати зазначені функціональні обов'язки. Іншими словами: основне призначення бухгалтерського обліку саме у формуванні інформаційних потоків, необхідних для організації виробничих процесів і прийняття ефективних логічно мотивованих управлінських рішень.

Зазначене саме максимальна відповідність сформованої в системі бухгалтерського обліку інформації запитам управління й визначатиме напрямки подальшого розвитку як його теоретичних засад, так і практичного їх використання.

При цьому слід мати на увазі, що мова аж ніяк не йде про зникнення професії бухгалтера, хоч британські вчені кажуть: кожні 10 років зникає приблизно 5000 професій. Щоправда, змінює їх не менша кількість нових професійних занять.

Фахівці називають три основні причини можливості зникнення тої чи іншої професії:

- автоматизація,
- спрощення,
- аутсорсинг.

Автоматизація як спосіб опрацювання необхідної для потреб управління інформації вже показала свої переваги – достатньо лише ввести первинну інформацію в комп'ютер і він самостійно прорахує всі необхідні дані, складе бухгалтерський баланс, видасть усю іншу необхідну для управління господарюючими суб'єктами інформацію.

Швидкий перехід у використанні засобів обчислювальної техніки від рахівниць до сучасних комп'ютерів не тільки пришвидшив процес формування інформаційних потоків, але й навіть привів до перегляду окремих облікових теорій. Так у 70-ті роки ХХ століття популярними були наукові дослідження з проблем оперативного бухгалтерського обліку та оперативного економічного аналізу. У загальному контексті суть питання полягала у неможливості вчасного дослідження всієї наявної інформації і тому із загального інформаційного масиву вибиралися та опрацьовувалися з використанням примітивних технічних засобів лише ті інформаційні потоки, які в подальшому потрібно використовувати для прийняття оперативних управлінських рішень. Формувалась такі дані з допомогою саме оперативного обліку. Широке запровадження сучасної комп'ютерної техніки знято проблему оперативності обробки облікової інформації і, відповідно, відпала проблема у поділі даних, опрацювання яких проводилось у першу та другу чергу.

Разом з тим, як зазначають фахівці-практики, жоден комп'ютер (комп'ютерна програма) не в змозі заповнити без допомоги бухгалтера і податкову накладну, і, тим більше, декларацію з ПДВ.

Щодо спрощення ведення бухгалтерського обліку, то впливу цієї причини на зникнення професії бухгалтера навіть в далекому майбутньому навряд чи можна сподіватись. Більше того: ускладнення виробничо-господарських зв'язків суб'єктів господарювання, посилення конкуренції, навпаки, приводитиме до щораз більшої потреби в інформації. Інформації, формування якої потребуватиме більшої складності, а, найголовніше, більших зусиль інтелектуальної праці.



Тобто, не тільки про зникнення професії бухгалтера, а навіть про полегшення їх праці у майбутньому, на жаль, не йде.

Ще однією з причин, котрі можуть сприяти зникненню бухгалтерського обліку як науки і як виду професійної діяльності, є аутсорсинг. Звичайно якість відображення господарських операцій в системі бухгалтерського обліку в таких умовах сумніву не викликає. Але при цьому виникає інша проблема: розширення кола осіб, які одержують доступ до інформації. Адже практично при будь-якій суспільно-економічній формації вся економічна інформація неофіційно ділиться на закриту (конфіденційну) і публічну (для широкого загалу). І справа не лише в нашій українській ментальності, а й в існуючій реальності.

Треба окрім того мати на увазі, що сучасний бухгалтер – це не просто звичайний фіксатор руху коштів, майна, господарських процесів тощо. Він насамперед аналітик, консультант і просто порадник керівника. Тому навряд чи останній позитивно сприйме ідею повністю віддати ведення бухгалтерського обліку стороннім організаціям.

Є ще одне питання, вирішення якого не під силу навіть суперсучасному комп'ютерові, – це взаємовідносини з податковими органами. В умовах постійної зміни законодавства, що часто призводить до неоднозначного трактування його окремих положень, без безпосереднього (живого) спілкування бухгалтерів і податківців важко обійтись.

При цьому слід зазначити, що розвиток бухгалтерського обліку як виду практичної діяльності однозначно можливий у практичній єдності з розвитком облікової науки. Основним завданням останньої має бути теоретичне обґрунтування усіх нових вимог щодо інформаційного забезпечення процесу управління господарюючими суб'єктами.

Перераховані нами аргументи на користь існування бухгалтерської професії у майбутньому далеко не повні. Але вони дозволяють зробити однозначний висновок: потреба в ній існуватиме у матеріальному виробництві постійно. Бо без інформації, її ефективного використання в управлінському процесі обійтись неможливо.

**УДК:657.6:631.147**

*Гуцаленко Л.В.*

Національний університет біоресурсів і природокористування України,  
д.е.н., професор, професор кафедри обліку та оподаткування

## **ОБЛІК І КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ**

Вектор розвитку України до Європейської спільноти потребує підвищення якості виробленої продукції у всіх галузях, в тому числі аграрному

секторі економіки. Євроінтеграційні процеси спонукають товаровиробників до виробництва конкурентоспроможної продукції, особливе місце серед якої займає екологічно чиста органічна продукція, яка є експортоорієнтованою продукцією. Забезпечення системи управління даного напрямку неможливе без належного державного регулювання та інформаційного інструменту, який забезпечується обліковою політикою господарюючих суб'єктів. Тому актуальним є вирішення завдань, пов'язаних з створенням обліково-інформаційного середовища органічного виробництва в системі управління та удосконаленням механізму дієвого державного контролю дотримання вимог стандартів виробництва та якості органічної продукції.

У Східноєвропейському регіоні Україна займає перше місце за кількістю сертифікованих угідь органічного землеробства. Потенціал органічного землеробства в Україні вважається одним з найбільших в світі.

За офіційною статистикою Україна посідає 11 місце серед європейських країн світу за обсягом земельного банку, сертифікованого відповідно до органічних вимог виробництва. Проте, з усього обсягу продаж лише 10% реалізованої органіки припадає на внутрішній ринок, решта – на експорт.

Експерти із ООН, ОБСЄ, ЄС/ФАО стверджують що Україна, може стати одним зі світових лідерів у сфері виробництва продукції з підвищеними екологічними характеристиками.

Фахівці комерційної служби Посольства США в Україні підрахували, що середня окупність інвестицій в наше органічне землеробство доходить до 300%, що безумовно робить його чи не найпривабливішим напрямком для вкладення грошей.

Сільськогосподарське підприємство, що прагне до виробництва органічної продукції має розробити стратегічну програму на тривалий період, що передбачатиме здійснення ряду заходів спрямованих на забезпечення технологічних умов виробництва екологічно чистої органічної продукції.

Дана стратегія має охоплювати всі функції управління, серед яких особлива роль відводиться обліку та контролю.

Об'єктами обліку в органічному землеробстві є: ресурси, продукти та процеси, які не містять генетично модифікованих організмів і речовин.

Обліковий процес в органічному землеробстві має виступати інструментом управління, що сприятиме забезпеченню гармонізації економічної, соціальної і екологічної діяльності.

Особливу функцію в системі менеджменту відведено контролю. Контроль виробників має бути націлений на дотримання всіх складових що забезпечують якість органічної продукції.

Єдиною системою управління безпечністю харчової продукції, яка забезпечує суміщення технологій на всіх етапах виробництва продукції з дотриманням міжнародних стандартів у сфері якості та безпеки харчових продуктів є системи НАССР (Hazard Analysis and Critical Control Point ). Головна концепція системи НАССР – забезпечення безпечності продукції на

всьому шляху харчового ланцюга «від поля до столу».

В Україні має місце поетапне запровадження системи НАССР, однак з вересня 2019 року є обов'язковим для виконання харчових підприємств.

Через дану систему необхідно розробити дієвий механізм державного контролю у забезпеченні якості виробництва органічної продукції, який визначатиме систему аналізу небезпек і критичних точок контролю та забезпечує контроль на всіх етапах виробництва органічної продукції, будь-якій точці процесу виробництва, зберігання та реалізації продукції, де можуть виникнути небезпечні ситуації. При цьому особлива увага направлена на критичні точки контролю, в яких всі види ризиків, пов'язані з використанням органічної продукції можуть бути попереджені, усунені або знижені до припустимих рівнів в наслідок цілеспрямованих заходів контролю.

Провести класифікацію підприємств України, що мають право займатись органічним виробництвом, що дозволить залучати інвесторів орієнтованих на якісну органічну продукцію.

Створення системного інформаційного середовища та удосконалення нормативно-правової бази та державного контролю, дозволить посилити дієвість контрольної функції держави за якістю органічної продукції на всіх стадіях її проходження «від поля-до столу» з врахуванням міжнародного досвіду.

**УДК 657**

*Голуб Н.О.*

Таврійський державний агротехнологічний університет  
імені Дмитра Моторного, к.е.н., доцент  
кафедри обліку і оподаткування

## **ПЕРСПЕКТИВ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Досвід держав, які здійснювали глибокі перетворення, засвідчує, що реальний успіх трансформаційних процесів можливий лише тоді, коли реформи та їхні результати відповідають інтересам і сподіванням широких верств населення, а тому отримують достатню суспільну підтримку.

Глобалізація відкриває перед людством величезні можливості в розширенні обміну товарами, послугами, інформацією, технологіями та капіталом, взаємодії в гуманітарній сфері, духовному збагаченні особистості. Водночас для значної частини людства глобалізація несе в собі й істотні загрози, зумовлюючи розмежування країн на "цивілізаційний центр" і "периферійну зону", поглиблюючи їх диференціацію в соціально-економічному розвитку.

Вивчення проблеми та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах сучасної економіки займає сьогодні одне з провідних місць в наукових

працях таких вчених: Ф. Бутинця, С. Голова, С. Зубілевича, В. Костюченко, С. Кузнецової, С. Левицької, Є. Мниха, В. Пархоменка, В. Рудницького, В. Сопко, І. Яремка.

Невід'ємною умовою ефективного функціонування кожного господарюючого суб'єкта є якісно побудована цілісна система бухгалтерського обліку, яка передбачає формування та прийняття на тривалу перспективу чіткої облікової політики, як специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності. Встановлення нормативних меж, в яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, їх закріплення у законодавчих документах є проявом облікової політики певного рівня в сфері бухгалтерського обліку. На фоні стандартизації обліку створилась міжнародна стандартизація, що має наближені риси політики обліку.

Політику бухгалтерського обліку слід розуміти як сферу діяльності державних органів або інститутів, утворених через державні та міжнародні об'єднання бухгалтерів, направлену на нормалізацію чи стандартизацію бухгалтерського обліку.

Результатом змін у середовищі функціонування вітчизняних підприємств є необхідність появи облікової комунікаційної політики як інструменту стандартизації та координування комунікаційного процесу та забезпечення інформаційної безпеки в частині облікової інформації.

Комунікаційна облікова політика в системі бухгалтерського нормативного регулювання, зокрема, та системи нормативного регулювання в цілому має дуалістичний зміст, виступаючи як елементом централізованого регулювання комунікаційної взаємодії підприємства із інститутами зовнішнього середовища, так і засобом децентралізації комунікаційних зв'язків підприємства. Базою розробки комунікаційної облікової політики підприємства є нормативні акти України вищих ієрархічних рівнів відносно суб'єктного рівня (т. то нормативних актів, що розробляються безпосередньо на підприємстві та носять нормативний характер) [З С. 55-58].

Економічний розвиток природно пов'язаний з послідовною зміною домінуючої системи обліку, яка уособлює фундаментальний підхід до визначення облікових даних, її функціонально-комунікаційних можливостей, принципів побудови та концептуально-методичних засад сучасної обліково-аналітичної системи. Для управління економічними об'єктами потрібна систематизована, підготовлена інформація. Різноманітність сфер економічної діяльності веде до появи більшої кількості інформаційних систем економічного характеру, оскільки вони містять в собі всі особливості структури управління, схеми управлінських цілей і предметних технологій. Ускладнення системи управління стимулює розвиток інформаційних систем, у тому разі й облікової системи підприємства.

Облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Необхідність формування облікової політики суб'єктів господарювання встановлена на законодавчому порядку встановлено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Саме в ньому прописано термін облікова політика. Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності». А також вказано, що підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [2].

Отже, нова стратегія економічного та соціального розвитку передбачає формування інституційного середовища, яке б стимулювало, з одного боку, підприємницьку активність, економічне зростання на основі структурно-інноваційних перетворень, утвердження сучасної соціальної інфраструктури, механізмів соціально-ринкової економіки, а з іншого - подолання нагромадження суперечностей між економікою та суспільством. Йдеться про здійснення послідовної політики глибокої демократизації економічних процесів, утвердження повноцінних інститутів ринкової економіки та громадянського суспільства.

Європейська інтеграція та державна політика України щодо адаптації національного законодавства до європейських норм, враховуючи світовий досвід гармонізації бухгалтерського обліку в країнах ЄС, повинні визначити перелік пріоритетних завдань наближення діючого та майбутнього законодавства України до законодавства ЄС, що є важливою передумовою зміцнення економічних зв'язків між Україною та ЄС у найближчому майбутньому.

Стратегічна мета полягає в тому, щоб істотно знизити рівень тіньової економіки шляхом легалізації тіньових капіталів, змусити їх працювати на піднесення економіки та примноження національного багатства. Необхідними передумовами цього є створення сприятливого клімату для розвитку підприємництва, розмежування влади, власності та фінансів, забезпечення стабільності, повноти та узгодженості законодавчої бази. Суб'єкти господарювання повинні мати всі можливості для самостійної легальної прибуткової діяльності, планування та прогнозування перспектив її розвитку.

### **Список використаних джерел**

1. Адаптація законодавства України до законодавства європейського союзу: стан, проблеми та перспективи [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.razumkov.org.ua/ukr/article.php?News\\_id=138](http://www.razumkov.org.ua/ukr/article.php?News_id=138)

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, від 16.07.99 р. № 996 – XIV, Закон України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

3. Лаговська О.А. Стандартизація процедури формування та функціонування бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної

**УДК 658:657.334.5**

*Даньків Й.Я.*

ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,  
к.е.н, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту

## **ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ОЦІНКИ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ МАЛОГО І СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ**

В сучасних умовах розвитку економіки України важливе значення має діяльність малого і середнього бізнесу. Важливим аспектом наукового дослідження є проблема формування обліково-аналітичної інформації для оцінки їх підприємницької діяльності. Його метою є отримати конкретний позитивний результат, якого намагається добитися підприємець у своїй діяльності. Саме в силу того, що цілі виробляються на основі аналізу і прогнозування майбутнього стану розвитку малого і середнього бізнесу, вони представляють собою процес координування всієї діяльності, оскільки підприємець точно знає, до чого він намагається і, відповідно цього організує підпорядкований йому колектив працівників.

Оцінка підприємницької діяльності, як правило, повинна будуватися на певній системі показників. Питання створення такої системи - це не тільки методичне, але і принципове.

Можна назвати десятки показників, і кожний з них буде мати свої переваги і недоліки. І це не випадково. Змішана економіка, яка базується на різноманітних формах власності, привела до створення організаційно-правових форм підприємств бізнесу, функціонуючих в різних галузях, сферах суспільного виробництва. І знайти єдиний показник, який можна зіставляти для оцінки ефективності функціонування всіх підприємств, практично неможливо. Як показала практика господарювання суб'єктів малого і середнього бізнесу навіть на одному підприємстві і то такого показника не може бути, тому що якщо в якийсь момент встановлюється показник, що характеризує один аспект діяльності підприємства, то через деякий час виявляється, що він виступає тормозом якоїсь іншої сторони діяльності підприємства. З іншого боку, якщо число показників буде зростати, то в решта решт їх стимулююча дія буде так перетинатися, що важко буде розібратися у напрямках впливу системи показників, яка склалася. Звідси виникає необхідність обмеження числа показників, які можна використовувати для формування оцінки ефективності підприємницької діяльності. На жаль, підприємства бізнесу використовують стару систему показників, що застосовувалася в Україні, модернізуючи і

адаптуючи її в ринкове середовище, під впливом якого спостерігаються деякі зміни окремих показників системи і поява нових, пов'язаних в основному з аналізом фінансової звітності.

Для успішного керування підприємницькою діяльністю малим і середнім бізнесом необхідний принципово новий підхід до формування обліково-аналітичної інформації, яка б відповідала реаліям сьогодення.

Науковці, які займаються дослідженням бізнесу і їх підприємницькою діяльністю, головним чином звертають увагу на виробництво різних товарів та послуг в рамках певних витрат і отриманому при цьому прибутку або доходу. Тому, на нашу думку, при формуванні обліково-аналітичної інформації для управління їх підприємницькою діяльністю слід в першу чергу звертати увагу, щоб в ній містилася та інформація, яка б дала змогу тримати в полі зору такі важливі показники як прибутковість, рентабельність, продуктивність, конкурентоспроможність, платоспроможність і фінансова стійкість. Всі ці показники взаємопов'язані. Щоб підприємство працювало прибутково, воно повинно врахувати і мати в своїй обліково-аналітичній базі ще і таку інформацію як: засвоєння нових ринків або збільшення частини ринку, яким підприємство володіє; розробку нової продукції, що знаходить попит у споживачів; удосконалення якості продукції; максимальне зниження витрат виробництва; підготовка кваліфікованого персоналу.

В зв'язку з цим виникає ще одна з проблем, яка вимагає свого рішення і є розробка оптимальної системи показників оцінки підприємницької діяльності. Причому така система повинна враховувати ту сукупність вимог, що пред'являється до формування системи показників ефективності фінансово-господарської діяльності. Ці вимоги зводяться до наступного:

- вона повинна відображати всі сторони діяльності підприємства і бути ув'язаною з кількісними і якісними показниками його функціонування;
- розроблятися адресне - за галузями, сферами виробництва, підприємствами;
- мати можливість зіставлення для всіх ланок бізнесу;
- базуватися на діючій системі показників обліку і статистики без ускладнення розрахунків;
- для обґрунтування бізнес-планів необхідно використання розрахункових і аналітичних показників;
- за основними показниками повинні бути забезпечений їх облік, звітність і контроль.

Виникає і необхідність не тільки нових підходів до формування обліково-аналітичної інформації, яка б дала можливість в будь-який час оцінити результативність діяльності підприємницьких структур, але і додержання певних принципів її організації.

Отже, в сучасних умовах формування обліково-аналітичної інформації для оцінки підприємницької діяльності малого і середнього бізнесу слід розглядати її як комплекс упорядкованої інформації, необхідної і достатньої

для оцінки ефективності управління підприємницькою діяльністю за даними обліку і оперативної звітності та оцінки їх основних економічних показників.

При формуванні облікового-аналітичного інформаційного забезпечення управління підприємницькою діяльністю малого і середнього бізнесу потрібно, в першу чергу, виходити з тих цілей і завдань, які стоять перед підприємницькими структурами. При розробці таких цілей і завдань необхідна участь безпосередньо представників підприємницьких структур і активна участь в цьому процесі працівників бухгалтерії.

### **Список використаних джерел**

1. Закон України від 16.07.99 року № 996-XIV „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: [Електронний ресурс].- Режим доступу до докум.: <http://zakon4.rada.gov.ua>
2. Закон України від 05.10.2017 р. №2164–УІІ «Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (щодо удосконалення деяких положень)» //[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

**УДК 657.24:631.1**

*Дерев'янка С.І.*

Національний університет біоресурсів  
та природокористування України,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування

## **ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З АГРАРНИМИ РОЗПISКАМИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

Порівняно новим фінансовим інструментом, що пристосований до потреб малих і середніх сільськогосподарських товаровиробників для залучення швидких і дешевих сезонних грошей у бізнес, є аграрна розписка – товаророзпорядчий документ, що фіксує безумовне зобов'язання боржника, яке забезпечується заставою, здійснити поставку сільськогосподарської продукції або сплатити грошові кошти на визначених у ньому умовах [2]. Іншими словами - це зобов'язання сільськогосподарського товаровиробника у майбутньому поставити продукцію або виплатити кошти в обмін на отримані тепер ресурси (ТМЦ або гроші).

Теоретичні засади та практичний досвід функціонування фінансово-кредитного механізму в аграрній сфері досліджували багато науковців, проте впровадження механізму аграрних розписок в Україні є новим процесом, який потребує глибоких досліджень. До тепер малодослідженими залишаються питання бухгалтерського обліку операцій з аграрними розписками.



Міністерство аграрної політики України, схвалюючи Стратегію розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року, зазначає, що одним із напрямів розвитку системи кредитного забезпечення сільськогосподарських підприємств стане використання аграрних розписок [5]. Одним із перших практичних кроків стала можливість використання аграрних розписок у міжнародному форматі. Це дасть можливість збільшити обсяг залученого фінансування до аграрної галузі, зокрема із більш дешевих іноземних джерел.

Аграрні розписки бувають двох видів – товарні та фінансові. Перша передбачає, що боржник поставить кредитору в майбутньому сільськогосподарську продукцію; у ній чітко зазначають кількість та якість продукції, її місце і дату поставки. Друга – це аграрна розписка, на виконання якої сільськогосподарський товаровиробник здійснює виплату грошових коштів. Якщо за товарною аграрною розпискою розрахунок здійснюється виключно поставкою тієї кількості продукції, яка зазначена в аграрній розписці, то за фінансовою – виключно у безготівковій формі у національній валюті, але може прив'язуватися до курсу гривні до іноземної валюти на дату виконання. Товарна розписка зацікавить трейдерів, оскільки може використовуватись як гарантія для форвардних договорів при експорті. Робота над адаптацією товарних розписок до міжнародного формату вже розпочалася, проте потрібно вирішити питання швидкого та ефективного стягнення у разі дефолту.

Механізм кредитування за аграрною розпискою включає мінімум двох суб'єктів, однак їх може бути і три. Сторонами правовідносин можуть бути аграрії, дистриб'ютори та трейдери. Дистриб'ютори надають аграріям товари, необхідні для вирощування продукції (насіння, добрива, засоби захисту рослин тощо). Звичайно, дистриб'ютору, якому первісно видається аграрна розписка (за умови видачі саме товарної аграрної розписки) не потрібна сільськогосподарська продукція. Він бажає отримати гроші за той товар, який був наданий аграрному товаровиробнику. Керуючись нормами ст.11 Закону України «Про аграрні розписки» [2], він може відступити своє право третій особі, якою може бути трейдер, який після збору урожаю звернеться до аграрія з вимогою поставити товар. Така система взаємовідносин має ряд переваг над кредитом. Зобов'язання з поставки товару або сплати коштів прив'язане до збору врожаю (за умови неврожаю дата виконання зобов'язань за погодженням з кредитором може бути перенесена на наступний маркетинговий рік).

Отже, аграрна розписка містить боргове зобов'язання, а дата її видачі відмінна від дати здійснення операцій з поставки продукції та проведення фактичних оплат за аграрною розпискою. Факт видачі та припинення аграрної розписки не впливає на бухгалтерський та податковий облік у її сторін щодо операцій з такою розпискою. Отже, операції в межах виконання зобов'язань за аграрною розпискою не відрізнятимуться від звичайних операцій такого роду. Коли у межах виконання товарної аграрної розписки відбудеться одна з подій – відвантаження товару або оплата вартості товарів, що будуть відвантажені у майбутньому, то у платника ПДВ на дату події, що відбулась раніше,

виникають податкові зобов'язання з ПДВ за такою операцією. Визначення бази оподаткування ПДВ відбувається, виходячи із договірної вартості, без урахування дисконтів та інших знижок.

Проаналізувавши чинні нормативно-правові акти, що визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про активи, зобов'язання та власний капітал було виявлено, що не існує універсальної системи обліку операцій з аграрними розписками, а пропозиції окремих науковців є дискусійними та потребують подальших досліджень. Для вирішення цієї проблеми наказом Міністерства аграрної політики України було затверджено План заходів з реалізації пілотного проекту з відпрацювання технології введення в обіг аграрних розписок. На ДП «Аграрні реєстри» було покладено обов'язки з підготовки пропозицій щодо розробки системи бухгалтерського обліку та оподаткування операцій з аграрними розписками [4]. Та на законодавчому рівні і досі не затверджено жодних рекомендацій з бухгалтерського обліку аграрних розписок.

Зустрічаються пропозиції щодо відображення операцій з використанням аграрної розписки на новому субрахунку 686 «Розрахунки за аграрними розписками». За його кредитом відобразатимуться зобов'язання за аграрними розписками, які виникають під час їх оформлення, а за дебетом – їх погашення, списання, анулювання [1, с.57]. Оскільки за своєю суттю аграрні розписки відносяться до боргових цінних паперів, то їх бухгалтерський облік має вестись за правилами, що встановлені для боргових цінних паперів, зокрема векселів. Таку думку висловлює М.І.Мельник [3]. Залежно від того, на забезпечення коротко- чи довгострокової дебіторської заборгованості були одержані (видані) аграрні розписки, їх слід відображати на рахунках: 182 «Довгострокові векселі одержані»; 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»; 511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»; 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті».

Вважаємо, що з метою розмежування звичайної заборгованості та заборгованості за аграрними розписками, потрібно організувати аналітичний облік в межах рахунків 37 та 68. Крім балансових рахунків, боржник буде використовувати рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані», на якому узагальнюють інформацію про наявність і рух виданих підприємством гарантій та забезпечень, виконання як власних зобов'язань та платежів, так і зобов'язань та платежів інших підприємств. Кредитор використовуватиме рахунок 06 «Гарантії та забезпечення отримані», на якому узагальнюють інформацію про наявність та рух отриманих гарантій та забезпечень виконання зобов'язань та платежів.

Аграрні розписки вже працюють на українському ринку та довели свою ефективність. В процесі впровадження та використання аграрних розписок в Україні існують такі проблеми: недостатня інформаційна підтримка (необхідно залучати різноманітні джерела інформації, до яких є довіра з боку аграріїв, широко висвітлювати досвід тих, хто вже користується аграрними розписками);

потребує розробки єдина практика по роботі з документами для оформлення аграрних розписок; недостатність сертифікованих нотаріусів для реєстрації та роботи з аграрними розписками; не до кінця зрозумілими є питання їх бухгалтерського обліку, застосування форм спеціалізованих документів та реєстрів обліку операцій з аграрними розписками тощо. Звичайно, вони не зможуть швидко вирішити всіх проблем, які тривалий час накопичувалися в аграрній сфері та мають великий потенціал для розвитку.

### Список використаних джерел

1. Боярова О.А., Кузик Н.П. Аграрні розписки як форма кредитування сільськогосподарських підприємств: облік та відображення у звітності. URL: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/view/8145/7774> (дата звернення 27.08.2019).
2. Про аграрні розписки: Закон України від 06.11.2012р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5479-17> (дата звернення 12.08.2019).
3. Мельник М.І. Перспективи використання аграрних розписок. URL: [www.deloitte.com/print/uk\\_ua/press-ukr/201701/d5944bo](http://www.deloitte.com/print/uk_ua/press-ukr/201701/d5944bo) (дата звернення 25.08.2019).
4. План заходів з реалізації пілотного проекту з відпрацювання технології введення в обіг аграрних розписок: Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України, Міністерства юстиції України від 01.09.2015р. №332/1627/5. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0332730-15> (дата звернення 12.08.2019р).
5. Про схвалення Стратегії розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2013р. №806-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/806-2013p> (дата звернення 27.08.2019).

УДК 657.1

*Дерій В. А.*

Тернопільський національний економічний  
університет, д. е. н., професор, професор кафедри  
обліку і оподаткування

### **НАУКОВІ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА НАВЧАЛЬНИЙ ПРОЦЕС ФАХІВЦІВ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ (1970 – 1980-ТІ РОКИ, УКРАЇНА)**

Тема наших тез присвячена науковим дослідженням і навчальному процесові фахівців з бухгалтерського обліку й аналізу в сільському господарстві України протягом 1970-1980-тих років минулого століття з метою порівняння того періоду з сьогоденням і врахування уроків минулого в майбутньому.

Автор цих рядків добре пам'ятає цей період, адже з вересня 1974 року до червня 1977 року навчався у Копичинському технікумі бухгалтерського обліку за спеціальністю «Бухгалтерський облік». Цей технікум за якістю підготовки фахівців був одним з найкращих в Україні.

Найбільше часу у технікумі виділялось на вивчення політичної економії, теорії бухгалтерського обліку, самого бухгалтерського обліку (тобто безпосередньо його методики й організації), аналізу господарської діяльності, контролю і ревізії у сільськогосподарських підприємствах, основ права, фінансів.

З часів технікуму запам'яталось те, що майже усі викладачі спеціальних дисциплін мали великий практичний стаж роботи та постійно підтримували дружні стосунки з бухгалтерами-практиками, тому під час занять наводили багато прикладів з економічної діяльності у сільському господарстві (як правильно оформлювати документи та їх підписувати, архівувати; відстоювати власну думку у складних дискусіях із керівником і працівниками підприємства, державних органів виконавчої влади; вчасно подавати та контролювати форми, обсяги та терміни звітності) і такі приклади були для майбутніх фахівців дуже цінними.

Тоді учні технікуму отримували ґрунтовні знання з теорії бухгалтерського обліку, самого бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, теорії статистики, сільськогосподарської статистики, контролю і ревізії тощо; навчались друкувати на друкарській машинці, проводити арифметичні обчислення на дерев'яній рахівниці (жартوما цей інструмент бухгалтерії ще називали ДеОеМ), арифмометрі, простих електричних обчислювальних машинах; проходили навчальну практику з виконання наскрізної задачі за журнально-ордерною формою обліку та виробничу практику і писали великий звіт про практику з бухгалтерського обліку й аналізу господарської діяльності у підприємстві тощо.

Для учнів технікуму пріоритетним було фахове бухгалтерське навчання, яке давало належний рівень професіоналізму, тому саме на цьому зосереджувалась основна увага. У технікумі учнів добре навчали як правильно конспектувати лекції та робити помітки на полях конспектів, мовчки читати і запам'ятовувати тексти, писати наукові реферати, статті та замітки до газет, брати участь в культурно-просвітницьких і науково-освітніх заходах.

З жовтня 1977 року до грудня 1981 року я здобував вищу освіту на економічному факультеті Української сільськогосподарської академії (УСГА) за спеціальністю «Бухгалтерський облік у сільському господарстві». За результатами навчання отримав диплом за кваліфікацією «економіст з бухгалтерського обліку в сільському господарстві». Цей диплом нині прирівнюється до диплома спеціаліста з обліку та аудиту (обліку і оподаткування). У витязі до моєї залікової книжки зазначена 41 дисципліна (нині у студентів в 1,5-2 рази більше дисциплін, але вони подрібнені на невеликі за обсягом годин), 7 курсових робіт (написаних вручну), 3 практики (з

первинного обліку; зі складання виробничо-фінансового плану, аналізу господарської діяльності і організації фінансів у сільськогосподарських підприємствах; з бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах), державний іспит з наукового комунізму (зараз студенти здають комплексний іспит зі спеціальних дисциплін, куди входить політекономія, бухгалтерський облік, аудит, економічний аналіз); дипломна робота.

В переліку спеціальних навчальних дисциплін нині для студентів з'явилися нові: «Фінансовий облік I», «Фінансовий облік II», «Управлінський облік», «Податковий облік і звітність», «Теорія контролю», «Інформаційні системи і технології в обліку», «Облік в підприємствах малого бізнесу», «АРМ-бухгалтера», «Облік в зарубіжних країнах», «Судово-економічна експертиза» і т. д.

Під час навчання у сільськогосподарській академії студенти отримували певну майстерність в конспектуванні різних навчальних матеріалів (для сучасного бухгалтера, який змушений постійно працювати з новими нормативно-правовими актами, це вкрай необхідно); глибше знайомилися із статистичними методами дослідження економічних процесів; здійснювали дослідження кореляційно-регресійних зв'язків показників діяльності сільськогосподарських підприємств з використанням рахунково-перфораційних машин; вивчали теорію бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік (методика і організація), аналіз господарської діяльності, контроль і ревізію в сільськогосподарських підприємствах; були на виробничих практиках у колгоспах та радгоспах; брали участь в діяльності студентських будівельних загонів; навчалися на військовій кафедрі та проходили вишкіл на базовому полігоні у тощо.

На основі власного прикладу можемо стверджувати, що знання, здобуті у стінах Української сільськогосподарської академії, дуже згодилися мені, як молодому фахівцю з бухгалтерського обліку, на посадах: головного бухгалтера колгоспу (березень-травень 1982 року); асистента кафедри бухгалтерського обліку в сільському господарстві Тернопільського фінансово-економічного інституту (червень 1982 року – січень 1986 року); провідного фахівця групи з організації обліку і звітності в сільськогосподарських підприємствах Тернопільського обласного агропромислового комітету (лютий 1986 року – листопад 1987 року) ; аспіранта Київського інституту народного господарства (нині ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана») (листопад 1987 року – лютий 1990 року)).

Наукові дослідження у згадані вище десятиріччя проводилися планомірно як викладачами, так і студентами. Вони друкували свої наукові праці, переважно, у формі доповідей. Надрукувати наукову статтю у всесоюзних науково-практичних журналах «Бухгалтерский учет» и «Планирование и организация в сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятиях» було, насправді, великою удачею. Щодо монографій з бухгалтерського обліку, то у 1970-1980 роках вони, в основному, виходили у Москві та Ленінграді (нині

Санкт-Петербурзі). Значно рідше у Києві і Мінську. Деколи у Львові та Вільнюсі.

Отже, наукові дослідження та навчальний процес для фахівців з бухгалтерського й аналізу господарської діяльності в сільському господарстві у 1970-1980-тих рр. здійснювалися послідовно та планомірно на базі культивованого тоді діалектичного матеріалізму, що складав ідеологічну основу тодішньої радянської системи в Україні з багатолюдними парадмами, демонстраціями на честь комуністичних свят. Тоді записи студенти проводили вручну на паперових носіях (конспектах, блокнотах, записниках, чистому білому папері форматів А4 або А5 тощо), а технічні засоби обробки облікової інформації були громіздкими і примітивними, що об'єктивно допускало ризик отримання великої кількості помилок. За 40-50 останніх років відбулись величезні зміни у технічному забезпеченні (персональні комп'ютери, принтери, ксерокси, мобільні телефони, всевітня та локальні мережі зв'язку і передавання інформації тощо) наукової діяльності та навчальної роботи, зокрема будь-яку наукову публікацію (за невеликим винятком) можна знайти у вільному доступі та зберегти в електронному архіві або роздрукувати; лекційний матеріал можна не записувати, а прочитати, прослухати або побачити на презентаціях. На політичній карті світу з'явилась Українська держава. Студенти вже більше не вивчають таку дисципліну як «Основи наукового атеїзму» і можуть вільно (за бажанням) відвідувати релігійні служби. Спеціальність бухгалтера із непрестижної тепер стала однією із найпрестижніших в українському суспільстві.

**УДК 337.3:657.1:658.1**

*Дубініна М.В.,*

Миколаївський національний аграрний університет,  
д.е.н., професор, завкафедри обліку та оподаткування,

*Чебан Ю.Ю.,*

Миколаївський національний аграрний університет,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,

*Галкін В.В.,*

Миколаївський національний аграрний університет,  
старший викладач кафедри обліку та оподаткування

## **ДОСВІД ВПРОВАДЖЕННЯ КОМПЕТЕНТІСНОГО ПІДХОДУ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З «ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЮ» У ЗВО**

Все життя людини є її розвитком. Глобалізація, зміна технологій, перехід до інформаційного суспільства утвердження пріоритетів сталого розвитку, інші властиві сучасній цивілізації риси зумовлюють розвиток людини як головну мету, ключовий показник і основний важіль сучасного прогресу, ставлять перед

державою, суспільством завдання забезпечити пріоритетність розвитку освіти і науки, першочерговість розв'язання їх нагальних проблем.

Джерелом розвитку людини служить освіта протягом її життя. На Заході для позначки безперервної освіти використовуються два терміни: “продовжена освіта” (continuing education) та “навчання протягом життя” (lifelong learning), при цьому останнім часом перевагу віддають останньому. Ці поняття не є новими, вони широко вживаються вже протягом 50 років. Вони з'явилися вперше в англійській мові в 20-х рр. ХХ століття і асоціювалось з традицією навчання дорослих в країнах Північної Європи. Більш широко ці поняття почали використовувати на початку 60-х рр. ХХ століття.

В європейській практиці “навчання протягом життя” це:

- ступені і дипломи у вільний час;
- професійні курси, в тому числі з метою підвищення кваліфікації;
- освіта для дорослих;
- друга вища освіта та інше.

Таким чином, зайнятість стає важливим параметром розвитку громадянського суспільства і добробуту Європи в цілому. Проте і успіх на ринку праці, і участь в суспільних процесах вимагають певних умінь, навичок і доступу до сучасних знань. Саме на це повинні бути спрямовані сьогодні і зусилля держав-членів ЄС, і дії місцевих організацій – соціальних партнерів, і прагнення кожної окремої людини, яка, врешті рещт, і є головною дійовою особою в системі безперервної освіти.

На початку 90-х Європа зіткнулася з серйозними економічними проблемами, викликаними змінами у виробничих, торгових та інвестиційних моделях. Це призвело до зростання структурного безробіття і великого розриву в професійних навичках і уміннях. Вирішити ці проблеми без освіти не було можливим. 1996 рік, оголошений Європейським роком безперервної освіти, допоміг привернути увагу політиків до нових вимог часу. В середині 90-х стало також ясно, що безперервна освіта може стати не тільки ключем до рішення проблем зайнятості, але і серйозним чинником соціальної єдності. При цьому особа та її потреби повинні стати центром будь-якої системи освіти й навчання.

Нині в освітній системі України також всебічно розробляється й апробується ідея безперервної освіти. Значна увага приділяється підвищенню професійної майстерності фахівців у системі післядипломної освіти.

Традиційні форми професійної підготовки майбутніх фахівців з обліку недостатньо відповідають сучасним вимогам суспільства. Забезпечення гнучкості виробництва вимагає підготовки працівників, здатних швидко адаптуватися до нових умов праці на різних його різних ділянках. Адже темпи розвитку та зростання обсягів виробництва, можливості збільшення внутрішнього валового продукту залежать від того, наскільки професійний рівень конкретного працівника відповідає потребам розвитку економіки. Виникнення проблеми пов'язане з існуючими суперечностями між вимогами суспільства щодо підготовки компетентних фахівців з обліку, здатних

розв'язувати проблемні ситуації та нестандартні професійні завдання і можливостями традиційної системи підготовки спеціалістів у закладах вищої освіти, що орієнтована на набуття практичних умінь та навичок, для якої притаманний потяг до операційної, виконавчої діяльності.

Відповідно до Концепції розвитку освіти України на період 2015-2025 років пріоритетними напрямами є приведення структури освіти у відповідність до потреб сучасної економіки та інтеграції України в європейський економічний та культурний простір; забезпечення рівного доступу до якісної освіти усім громадянам України та перетворення освіти на соціальний ліфт.

Якісна професійна освіта сьогодні є неперервною. Фахівець отримує можливість постійно підвищувати кваліфікацію у відповідності до змін, вимог та характеру його діяльності.

На розвиток безперервної економічної освіти впливають такі чинники: соціально-економічне середовище (висока швидкість старіння професійних знань; скорочення сфери некваліфікованої і малокваліфікованої праці; структурні зміни в сфері зайнятості; зміна попиту з боку держави, особистості, ринку праці і сфери послуг; обмеженість тимчасових і матеріальних ресурсів особистості) і соціально-педагогічні умови (спрямованість на освіту і самоосвіту протягом усього життя; побудова безперервної економічної освіти на фундаментальній основі; багаторівневість структури економічної освіти; варіативність освітніх програм; готовність особистості до соціальної динаміки; варіабельність структури і обсягу підготовки фахівців; адаптивність рівнів освіти).

Вирішення комплексної задачі розвитку безперервної освіти фахівців з обліку є досить багатограним, нами було виокремлено складову, що пов'язана з інформаційними технологіями облікової діяльності.

Сукупність дій по впровадженню елементів безперервної освіти фахівців з обліку у МНАУ можна структурувати за наступними етапами:

1. Цільовий;
2. Організаційний;
3. Функціональний;
4. Результативний.

В сучасних умовах розвитку суспільства обсяг та складність інформаційних потоків досить велика і з кожним роком збільшується. Тому традиційна система навчання у вищих навчальних закладах потребує постійного удосконалення на основі сучасних досягнень науки та техніки, що пов'язано з покращенням методики організації та проведення навчального процесу.

Сучасне інформаційне суспільство з його складним, високотехнологічним і швидко мінливим виробництвом, розвиненою інфраструктурою, висуває якісно нові вимоги до підготовки фахівців різних профілів. Від випускників ЗВО потрібно не тільки фундаментальна базова підготовка, яка допоможе їм



розібратися в складному виробництві, а й інформаційно-технологічна підготовка.

Змінюється сама організація бухгалтерської освіти, зміцнюється тенденція до формування системи безперервної освіти, що охоплює з модифікаціями всі стадії навчання. Безперервна освіта, зміцнює інноваційний характер навчання, оскільки дозволяє своєчасно оновлювати і поповнювати отриманий у вузі запас знань, краще розуміти нові проблеми і знаходити шляхи їх інноваційного рішення. Особлива увага при цьому повинна приділятися післявузівській освіті, оскільки отримані знання застарівають в умовах реформування бухгалтерського обліку та розвитку бізнесу.

Отже, узагальнюючи сказане, визнаємо інформатизацію професійної освіти об'єктивною відповіддю системи на виклики постіндустріального глобалізованого суспільства.

## **УДК 657.1**

*Дутчак Р.Р.*

Криворізький економічний інститут ДВНЗ «КНЕУ» ім. В. Гетьмана  
к.е.н., старший викладач кафедри обліку і оподаткування

### **МЕДІАЦІЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

На сучасному етапі розвитку національної економіки в умовах світових інтеграційних процесів, все актуальніше стає розуміння причин прийняття рішень економічними агентами. Крім класичної економічної теорії, яка тлумачить причини прийняття рішень через раціональність або егоїстичність, все більшого поширення набирає поведінкова економіка. Такий напрям економічної теорії досліджує вплив психологічних факторів на прийняття рішень людиною в економіці.

Будь-яка економічна система не може функціонувати без бухгалтерського обліку, який забезпечує управління підприємств інформацією для прийняття економічних рішень. Бухгалтерський облік є підсистемою економіки підприємства, в якій невід'ємним структурним елементом є людина. Взаємодія працівників бухгалтерської служби між собою, з працівниками інших підрозділів підприємства, працівниками сторонніх підприємств, працівниками контролюючих та інших державних органів, демонструє складність таких відносин, що періодично призводять до конфліктів з приводу питань бухгалтерського обліку. Небезпека такого конфлікту на підприємстві полягає в деструктивних діях сторін, що сукупно призводить до недостовірності облікової інформації, напруженості в роботі бухгалтерської служби, погіршення відносин з контрагентами та іншими важливими сторонами.

Проблема конфліктів в бухгалтерському обліку підприємства є актуальною, оскільки від достовірності облікової інформації залежить ефективність управлінських рішень та контроль над активами і майбутніми економічними вигодами підприємства.

Питанням конфліктів та способів їх вирішення в економічному середовищі підприємства займався ряд провідних вчених, а саме: Заславська К. А. [1, с. 341], Крутова А. С. [2, с. 142], Мельник Н. Г. [3, с. 651], Свириденко В. М. [4, с. 535], Семеряк М. М. [5, с. 51] та інші. Зазначена проблематика в наукових джерелах досліджується мало і фрагментарно. Основними напрямками таких досліджень стали: конфлікт інтересів; трудовий конфлікт; прийняття управлінських рішень в конфліктних ситуаціях; корпоративні конфлікти в господарських товариствах; конфлікти у сфері оподаткування; медіація як спосіб вирішення конфліктів між суб'єктами господарювання. Невирішеною частиною окресленої проблеми є відсутність тлумачення конфлікту в бухгалтерському обліку та способів організації його вирішення на підприємстві.

Під конфліктом в бухгалтерському обліку на підприємстві потрібно розуміти зіткнення протилежних поглядів двох сторін облікового процесу, з приводу вірності питань бухгалтерського обліку господарських операцій (первинні документи, розрахунки, часу, одиниць виміру, тлумачень норм законодавства та інше), незадовільне вирішення яких може призвести до втрати фінансово-економічних ресурсів підприємства. Типовими причинами конфлікту в бухгалтерському обліку можуть бути: прогалини права, неоднозначне тлумаченням норм діючого законодавства, відсутність спеціальних знань і навиків з бухгалтерського обліку та інше.

До основних видів конфлікту, в залежності від його сторін, можна віднести:

конфлікт між працівниками бухгалтерської служби;

конфлікт між працівниками бухгалтерської служби і працівниками інших підрозділів (відділу збуту, складу, виробництва, маркетингу та інші);

конфлікт між працівниками бухгалтерської служби та працівниками контрагентів (покупців або постачальників);

конфлікт між працівниками бухгалтерської служби і працівниками контролюючих та інших державних органів.

Головна суть процесу вирішення вказаних конфліктів полягає в тому, що конфлікт вирішується в досудовому порядку за допомогою третьої сторони - медіатора. Такий медіатор повинна грамотно володіти комплексом знань та навиків з: психології, методології і методики бухгалтерського обліку, інформаційних систем обліку, цивільного і господарського права, трудового і податкового права, технології виробництва, внутрішньої і зовнішньої логістики, маркетингової політики та інше.

Станом на сьогодні, проект Закону України «Про медіацію» № 3665 від 17.12.2015р. залишається не прийнятим, тому таку функцію (медіацію) доцільно покласти на внутрішній контроль підприємства або зовнішній аудит, який повинен безпристрасно і справедливо вирішувати конфліктні ситуації в

бухгалтерському обліку підприємства. Спеціалісти медіатори повинні бути асертивними, формально відокремлені від потенційних та реальних учасників конфлікту. На вимогу керівництва підприємства, медіатор досліджує обставини конфлікту та робить відповідний висновок з рекомендаціями, щодо способів вирішення існуючого конфлікту. В свою чергу медіатор несе відповідальність перед керівництвом підприємства за вирішення конфлікту законними і економічно доцільними способами.

Таким чином, конфлікт в бухгалтерському обліку є деструктивним явищем системи управління підприємством, яке потребує моніторингу та швидкого вирішення незалежною третьою стороною – медіатором. Функцію медіації в бухгалтерському обліку доцільно покласти на відділ внутрішнього контролю або зовнішній аудит. Саме такі суб'єкти в достатній мірі володіють знаннями про предмет конфлікту та можуть рекомендувати керівництву ефективні шляхи його вирішення. Для належної організації роботи вказаних суб'єктів підприємству рекомендовано використовувати внутрішні регламенти.

### **Список використаних джерел**

1. Заславська К. А. Особливості прийняття управлінських рішень в конфліктних ситуаціях [Електронний ресурс] / К. А. Заславська // Вісник економіки транспорту і промисловості. - 2011. - № 36. - С. 341-344. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp\\_2011\\_36\\_72](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2011_36_72).
2. Крутова А. С. Корпоративні конфлікти в господарських товариствах: причини виникнення, типологія прояву та способи вирішення [Електронний ресурс] / А. С. Крутова, К. Г. Сердюков // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. - 2018. - № 1. - С. 142-150. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpusk\\_2018\\_1\\_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpusk_2018_1_21).
3. Мельник Н.Г. Бухгалтерський облік в умовах конфлікту інтересів/ Мельник Н.Г., Питель С.В. // Економіка і суспільство. – 2018. – Вип. - 17. – ст. 651.
4. Свириденко В. М. Про конфлікти у сфері оподаткування: теоретико-правовий аспект [Електронний ресурс] / В. М. Свириденко // Актуальні проблеми держави і права. - 2011. - Вип. 57. - С. 535-543. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp\\_2011\\_57\\_80](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdp_2011_57_80).
5. Семеряк М. М. Медіація як спосіб вирішення конфліктів між суб'єктами господарювання / М. М. Семеряк // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки. - 2018. - Т. 29(68), № 6. - С. 51-54. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU\\_law\\_2018\\_29\(68\)\\_6\\_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_law_2018_29(68)_6_11).

*Жидєєва Л.І*  
ТОВ «Інтелект- сервіс»,  
бухгалтер-експерт, к.е.н, доцент  
*Андрієнко О.М.*  
ТОВ «Інтелект- сервіс»,  
бухгалтер-експерт

## **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ МШП В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

В умовах реформування бухгалтерського обліку в установах і організаціях державного сектору виникає ряд проблем щодо організації та ведення обліку нефінансових активів, а саме запасів та малоцінних необоротних матеріальних активів.

Окремі аспекти організації управлінського обліку в установах і організаціях державного сектору досліджували ряд науковців таких, як: Гринь А.М., Кондратюк І.О., Кондрашова Т.М, Рета М.В, Свірко С.В та інші. Між тим, ряд аспектів щодо організації та методики обліку запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) та малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА), у зв'язку з реформуванням методології бухгалтерського обліку в установах і організаціях державного сектору, потребує уточнення та удосконалення.

Одним із проблемних питань для організацій та установ державного сектору є питання віднесення канцелярського приладдя, токенів та іншого до МШП чи МНМА та організації їх обліку.

Термін використання МШП визначено Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [2] та передбачено, що для обліку канцелярського приладдя призначено субрахунок 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», а також зазначено, що «...до малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року».

Відповідно до п.2 р.ІІ НП(С)БОДС 123 «Запаси» [3] передбачено, що до запасів включаються «малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року» та їх облік регламентуються цим НП(С)БОДС та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору[4]. Разом з тим, канцелярське приладдя може використовуватись і терміном більше року. При вибутті запасів, у тому числі й канцелярського приладдя, відображається у бухгалтерському обліку як збільшення витрат та зменшення запасів звітного періоду відповідно до п.27 Методичних рекомендацій[4]. Після видачі запасів у експлуатацію вартість таких предметів списують із балансу установи з подальшою організацією

оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання відповідно до п.37.

Підставою для оприбуткування канцелярського приладдя є первинні документи (накладна контрагента), відповідно до яких проводиться їх супровід. Бюджетні установи при їх оприбуткуванні складають прибутковий ордер. Внутрішнє приміщення оформлюється накладною (вимогою), при списанні передбачено оформлювати Акт про списання (ф. № 3-2). Для обліку запасів передбачено ведення Книги складського обліку запасів (ф. №3-9). Спеціальних типових форм для обліку МШП в експлуатації не передбачено, разом з тим, для організації та ведення обліку запасів у Методичних рекомендаціях[4] зазначено «За відсутності затверджених типових форм для оформлення окремих господарських операцій із запасами суб'єкт державного сектору самостійно розробляє і затверджує відповідні форми необхідних первинних документів, при цьому такі форми первинних документів повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені законодавством».

У процесі господарської діяльності виникає необхідність оперативного обліку та контролю за наявністю та використанням такого канцелярського приладдя. А тому в розпорядчому документі Про облікову політику доцільно передбачити до якої суми можливо безпосередньо списувати канцелярське приладдя на витрати та не вносити їх для оперативного обліку, а також необхідно розробити форми Карток для обліку МШП в експлуатації для установ і організацій державного сектору, які б дали можливість, як проведення контролю за наявністю та ефективністю їх використання. Такі картки можуть бути розроблені в електронному варіанті.

Крім канцелярського приладдя це стосується і носіїв для підтвердження «кваліфікованого електронного підпису», що було запроваджено Законом України «Про електронні довірчі послуги» [1], що передбачив вимоги до носіїв електронних підписів і печаток: «засіб електронного підпису (ЕП) чи печатки – це має бути апаратно-програмний або апаратний пристрій чи програмне забезпечення, які дають змогу створити та/або перевірити електронний підпис чи печатку; засобу КЕП чи печатки – це має бути апаратно-програмний або апаратний пристрій чи програмне забезпечення, у пам'яті яких можливо генерувати пари ключів, створювати КЕП чи печатки, перевіряти КЕП чи печатки, зберігати особистий ключ КЕП чи печатки; засобу удосконаленого електронного підпису (УЕП) чи печатки. На кожен підпис і печатку необхідно окремий токен.

При придбанні апаратних носіїв USB-флешки чи токен іншого типу від кваліфікованого надавача електронних довірчих послуг з вартістю програмного забезпечення з генерації, захисту та збереження КЕП чи печатки, що окремо не виділені, обліковувати їх необхідно разом із USB-флешкою, як МШП. Між тим, ДКСУ надало рекомендації стосовно обліку бюджетними установами USB-флеш-носіїв у складі запасів листом від 11.11.2011 за № 17-08/729-4393. Так, як

це МШП, то при їх передачі в експлуатацію необхідно провести списання. А тому для оперативного обліку таких і подібних до них МШП, що використовуються тривалий час, необхідно розробити Картку для обліку МШП переданих в експлуатацію за кожним працівником, кому було видано МШП. Необхідно в картці передбачити назву МШП, дату отримання, № документа за яким отримано, підпис особи яка отримала, дату вибуття, причину вибуття (списання, повернення), номер і дату документа.

Разом з тим, є канцелярські приладдя разового використання, які раніше обліковувались як запаси. Такі МШП звичайно мають невелику ціну та у більшості випадків одноразового використання. Тому рекомендуємо, щодо таких МШП, у наказі про облікову політику передбачити, що не потрібно вести оперативний облік після їх списання на основі актів.

Висновок. Канцелярське приладдя є в основному малоцінними та швидкозношуваними предметами. Для інформаційного забезпечення управління та контролю за ефективним використанням МШП, що передано в експлуатацію необхідно вести оперативний облік. Всі регламенти щодо організації та ведення оперативного обліку МШП в експлуатації необхідно передбачити наказами чи розпорядженнями про облікову політику. Для оперативного обліку МШП в експлуатації необхідно розробити Картку для обліку МШП переданих в експлуатацію за кожним працівником.

#### **Список використаних джерел**

1. Закон України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 № 2155-VIII
2. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11.

**УДК: 657:332.3:631(477)**

*Жук В.М.,*  
ННЦ «Інститут аграрної економіки»,  
д.е.н., професор, академік НААН України,  
головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування

#### **НІХТО, ОКРІМ БУХГАЛТЕРІВ**

З відомих причин бухгалтери залишились єдиними працівниками економічного профілю у малому та середньому бізнесі України. Натепер без

бухгалтерів неможливе вирішення будь-яких серйозних економічних проблем у нашій державі. Не є виключенням і функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення.

На глобальному «Саміті Ріо+20» наголошено, що оцінка й облік природного капіталу матимуть першорядне значення для забезпечення успішних змін на шляху до сталого розвитку національної та світової економіки. Рекомендації саміту містять вимоги до бухгалтерів щодо розкриття інформації про природничий капітал, вжиття нормативних та фінансових заходів, що сприяють його капіталізації.

Отже, розробка нормативно-прикладних механізмів обліково-оціночного забезпечення капіталізації земель сільськогосподарського призначення для бухгалтерів є професійним і громадянським обов'язком.

Натепер для усіх нас є очевидним, що представлення земель сільськогосподарського призначення в національному багатстві України є назрілою проблемою. Україна наділена родючими землями, що у поєднанні з гідротермічними умовами, природо-безпековим місцерозташуванням формує глобальну унікальність і привабливість цього національного багатства.

Але його немає ані в балансах підприємств, ані в балансі активів і пасивів країни. Перефразовуючи Теодора Рузвельта, можна сказати: що не відображається в балансі, то не цінується.

Чому ж Україна в економічному сенсі не поспішає з обліком, не цінує свою землю? Адже в Україні складання макроекономічної статистики здійснюється на основі міжнародного стандарту СНР (СНР 2008) та Європейської системи національних і регіональних рахунків (ESA 2010), які прийняті: Європейською комісією, Міжнародним валютним фондом, Організацією економічного співробітництва та розвитку, Організацією Об'єднаних Націй, Світовим банком. Вони передбачають врахування земельного потенціалу у національному багатстві.

Тобто українська статистика має бути співставна з міжнародною. Що ми покажемо в системі наших національних рахунків і буде представлено в інформаційних ресурсах міжнародних інституцій.

Але землі сільськогосподарського призначення – як актив, дотепер не представлені у складі національних рахунків України. За нашими розрахунками, в сьогоднішніх ринкових цінах України, не знаходить відображення не мало не багато 24,51 млрд дол. США.

Проблема невідображення земельного капіталу є вкрай важливою для розгляду не тільки в науковому співтоваристві, на найвищому рівні керівництва державою, але і серед самих бухгалтерів.

Ми дослідили, як обліковує і оцінює землю бізнес. На сьогодні лише біля 3% с.-г. земель та прав користування ними – оцінені та поставлені на баланс підприємств, це лише 150 млн дол. США з офіційної звітності господарюючі суб'єктів недержавних форм власності. Серед названих бухгалтерами причин:

- проблеми ідентифікації земельних активів – 99 %;

- відсутність рекомендацій з облікової оцінки – 98 %;
- висока вартість експертної оцінки – 91 %;
- відсутність державної мотивації і контролю – 72 % тощо.

При аналізі підходів до обліку і оцінки землі державної статистики, з'ясовано, що окрім практичних, у цій проблемі є й методологічні питання. Земельні активи за міжнародною методологією СНР - в національному «Балансі активів і пасивів» обліковується не окремо, а у складі основного капіталу.

Тобто у балансі, в основному капіталі держави - земля «далеко захована». Вона включена у «нефінансові активи», куди входить «основний капітал» і уже у ньому деє земля. Має місце певна другорядність такого активу. У розвинутих країнах це не є особливою проблемою. Проте, для України ситуація інша.

В Україні цей баланс називається експериментальним саме через те, що в ньому взагалі не врахована вартість землі через відсутність її у звітності суб'єктів господарювання. Відсутність її оцінки й постановки на баланс, дає привід нашій владі мати лише експериментальний баланс України.

Важливо відмітити, що під час досліджень з'ясовано глобальне протиріччя яке ускладнило запровадження попередніх напрацювань бухгалтерської наукової школи як на рівні державних інституцій (Міністерства фінансів України, який відповідає за методологію бухгалтерського обліку, Державної служби статистики України, що відповідає за методологію статистики), так і на рівні підприємств.

Основною глобальною проблемою були суперечності в розгляді капіталу, національного багатства в Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі – МСФЗ) та в системі прав власності на них. Це обумовило і ключові проблеми капіталізації земельного національного багатства України: протиріччя між обліково-оціночними процедурами та ідентифікацією прав власності на активи, як фізичних об'єктів, так і нефізичних об'єктів - прав.

МСФЗ і міжнародні стандарти статистики, що застосовує Україна, дотепер не розглядали в якості повноцінного активу нашу специфіку прав на користування землею (постійного користування, оренди, емфітевзису).

З цього приводу науково-професійна спільнота України зверталась до Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, піднімала цю проблему в зарубіжних виданнях, що входять до наукометричних баз даних Scopus та Web of Science. Також науковцями було подано ряд розрахунків та доповідних записок до вітчизняних державних органів влади.

У 2018 році у світі опубліковано оновлену версію Концептуальної основи фінансової звітності, за якою з 2020 року МСФЗ розглядатимуть активи і як набір прав, а не лише як фізичні об'єкти. Крім того, у 2019 році вже набрав чинності МСФЗ 16 «Оренда», який чітко визнав, що на дату початку оренди орендар визнає актив з права користування та орендне зобов'язання (п.22 МСФЗ 16 «Оренда»).



Відтак з 2020-2021 року варто очікувати реакцію Мінфіну та Держстату України на такі оновлення та відповідні зміни у П(С)БО і у СНР. Наразі вкрай необхідно запропонувати від імені бухгалтерської спільноти стратегію капіталізації національного багатства, яка має бути побудована за принципом галузевості та спиратись на «хмарові» технології облікової оцінки земель сільськогосподарського призначення для їх включення в систему макроекономічної статистики.

Чому ми говоримо про облікову оцінку землі, а нормативно-грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення не може бути взята за основу розрахунку національного багатства? Тому, що у неї інше методологічне і цільове спрямування (обрахунок податків, мінімального розміру орендної плати). Міжнародна СНР вимагає оцінку земельних активів у ринкових цінах. Останню формують або незалежні експерти на методологічний основі міжнародних стандартів оцінки (що є вкрай витратним для підприємств), або бухгалтери за умови їх професійної відповідності й наявності відповідного галузевого обліково-оціночного стандарту.

Пропонується запровадження системи галузевої облікової оцінки землі, що формується як певний галузевий портал і функціонує за нормативно-методичного забезпечення державних регуляторних інститутів з агрегацією наявних і найбільш ефективних методик оцінки та обширних статистичних баз даних.

Портал видає облікову оцінку, яка через хмарові технології та технології диджиталізації доводиться до бухгалтерів для взяття земельних активів на баланси підприємств. Послідує відображення земельного капіталу у фінансовій і статистичній звітності забезпечує інформацією національні рахунки, що і відображають капіталізацію національного багатства.

Запропонована галузева облікова оцінка сільгоспземель апробована нами в масштабах України. Вартість 1 га сільськогосподарських угідь була розрахована методом капіталізації рентного доходу станом на 2017 рік. На відміну від розрахунків які застосовуються натеper (в операціях застави, взяття прав оренди на баланс), вибраний підхід враховує природну цінність і родючість ґрунтів, цінову кон'юнктуру ринку збуту продукції й ринку забезпечення виробництва. Застосування такої обліково-оціночної методики – забезпечує зростання вартості оцінки землі для цілей фінансової звітності втричі – з 387 дол./га до 1 078 дол./га.

Для цілей фінансової звітності і відповідно національних рахунків важливим є оцінка і взяття на баланс прав оренди землі та прав її постійного користування. Так право за договором оренди на 10 років розраховане за запропонованою методикою складає 525 дол./га, емфітевзис та право постійного користування 969 дол./га.

Таким чином при застосуванні запропонованої облікової оцінки потенційна капіталізація національного багатства за рахунок оцінки сільгоспугідь України у фінансовій звітності складає 11,95 млрд дол. США, а з

урахуванням потенціалу землі домогосподарств (які на сьогодні не ведуть бухгалтерський облік) – майже 25 млрд дол. США.

Звичайно при запровадженні галузевого обліково-оціночного порталу, розрахунки справедливої вартості земельних активів мають проводитись якомога глибше в регіональному та частіше в часовому вимірах.

Висновки. Отже, нами доведена можливість і необхідність взяття земельних активів на баланси підприємств, що значно посилить, як їх інвестиційну привабливість, так і рейтингову оцінку всієї України у світовій статистиці.

Для цього, поетапно задіюється проведення необхідних робіт на трьох рівнях:

– на державному – необхідно розробити і прийняти відповідні нормативно-правові акти та сформувавши галузевий портал обліково-оціночної політики і забезпечити його роботу по регіонах;

– на рівні підприємств – держава та власники організують ведення відповідного обліку та забезпечують контроль над цим процесом через звітність

– і, накінець, не менш важливо забезпечити в Україні відповідну професійну підготовку бухгалтерських кадрів.

Спільно з Урядом нам потрібно відпрацювати регуляторний інструментарій і разом з професійною спільнотою бухгалтерів забезпечити методичний супровід так званого «бухгалтерського запуску» капіталізації національного багатства. Оскільки на сьогодні бухгалтери залишились єдиними фахівцями на підприємстві, які можуть, а головне зобов'язані, змінити інформаційне представлення України в національній та світовій статистиці.

### **Список використаних джерел**

1. Рональд Бэнкс. Общественное благосостояние и частная прибыль. Лондон: Центр стимулирующего налогообложения; С.-Петербург: НИЦ «Экоград», 1994

2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. – 648 с.

3. Жук В. М., Бездушна Ю.С. Капіталізація національного багатства України □ землі сільськогосподарського призначення: наукова доповідь. – К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2019. – ЦП «Компринт», 40 с.

4. Жук В. М., Бездушна Ю.С. Місія інституту бухгалтерського обліку в капіталізації національного багатства України: наукова доповідь. – К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2019. – 40 с.

5. Valerii Zhuk, Yuliia Bezdushna, Svitlana Tyvonchuk. Improvement of IFRS application policy in relation to land assets of agricultural enterprises. Independent journal of management & production (IJM&P). V. 10, N. 7, Special Edition PDATU 2019. P. 702-724. DOI: 10.14807/ijmp.v10i7.889.

## СУЧАСНА ТЕМАТИКА ДОСЛІДЖЕНЬ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Тереза П. Гордон і Джейсон С. Портер зазначали, що всі академічні дослідження з обліку вивчають те, як бухгалтерський облік впливає на світ навколо нас і як світ впливає на бухгалтерський облік [2]. Цей напрям наукових досліджень покликаний забезпечувати розвиток економіки країни шляхом виконання так званої «сервісної» функції. Ні облік, ні аналіз не продукує сам по собі ніякої доданої вартості, але відіграє важливу роль у створенні нових знань. Головне завдання досліджень – забезпечити тор-менеджменту необхідну інформацію для прийняття рішень. Точні науки створюють моделі досліджень і гіпотези, які можна використовувати і застосовувати в багатьох дисциплінах, включаючи бухгалтерський облік. Використовуючи ці моделі разом з такими даними, як фінансові звіти, ціни на акції, опитування, експерименти, комп'ютерне моделювання та математичні моделі, можна отримати наукову тематику досліджень і основу для наступних впроваджень з обліку [1].

Щоб виявити певні закономірності в спрямованості наукових досліджень, ми розглянули тематику в одному з найбільш цитованих журналів з бухгалтерського обліку *Journal of accounting research* за 2018 рік. Найбільш цитовані статті 2018 року стосуються обґрунтування витрат на складання звітності, методики текстового аналізу згідно таксономії, збору бухгалтерських даних, якості аудиту, фінансової звітності. В основі кожного дослідження виявлення чи доведення якогось нового зв'язку між масивами даних.

Проведено також порівняння тематики з напрямку «економіка і адміністрування» в *Oxfordre research* з ключовим словом «accounting» за 2017-2019 роки та дисертаційних досліджень в Україні з спеціальності 08.00.09 - Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. В таблиці 1 приведено фрагмент досліджень, в якому наведено позиції, по яких були співпадіння, та щодо яких є найбільше робіт у вітчизняній практиці або представлено в інформаційній базі *Oxfordre research*.

Зарубіжні наукові дослідження не є суто обліковими. В них презентуються виявлення нових закономірностей, причинно-наслідкових зв'язків, застосування методики досліджень. Глобальні виклики людства пов'язані з екологією та охороною здоров'я знаходять прямий вплив на тематику досліджень, які оприлюднюються в *Oxfordre research*. Ці ж напрямки не такі актуальні в Україні у 2017-2018 роках. Натомість дуже багато досліджень окремих елементів фінансово звітності. Якщо аналізувати галузі, то за 2017-2018 роки в Україні було захищено з обліку 93 дисертації, з яких 45 не

мають прив'язки до галузі, 16 по сільському господарству, 9 торгівля, 7 – державне управління та охорона.

**Таблиця 1**

**Фрагмент аналізу тематики наукових досліджень з обліку**

Тематика	Тематика Oxfordre research				Тематика дисертацій з спеціальності 08.00.09- Бухгалтерський облік, аналіз і аудит		
	2019	2018	2017	Разом	2018	2017	Разом
Екологічний облік, екосистемні послуги	2	4	2	8			
Маніпулювання у фінансовій звітності, відповідальність бухгалтерів	3		3	6	2	1	3
Трансакційні витрати, інституціональна теорія			2	2	1	1	2
Корпоративні витрати (агентські витрати)	1			1		1	1
Інновації	1			1	7	3	10
Соціальний капітал, соціальна відповідальність, виплати працівникам		1		1	3	6	9
Охорона здоров'я	3	6	7	16			
Сільське господарство	1			1	10	6	16
Товарні запаси, витрати, основні засоби, доходи, витрати					12	11	23
Кредитоспроможність, ціноутворення, фінансові результати, дебіторська заборгованість та інші фінансові активи					20	23	43

Виникає закономірне питання: чи актуальність наукових досліджень з обліку в Україні має відповідати потребам України, чи вносити внесок у вирішення глобальних завдань. Наприклад, нові для України дослідження щодо обліку у відокремлених територіальних громадах є по суті адаптацією світового досвіду, де така децентралізація відбулась багато років назад. Такі дослідження є дуже актуальними в Україні, проте їх внесок в світову науку може бути належно не оцінений. А зміни в охороні здоров'я, які також відбуваються і в Україні, не є об'єктом вітчизняних досліджень з обліку.

В цій ситуації самі науковці мають зробити вибір. Або проводити дійсно корисні розробки для практики, які можуть мало цікавити закордонних науковців і практиків, що впливає на цитування результатів досліджень. Або займатись питаннями, які можуть сприяти вирішенню глобальних потреб, проте в Україні вони можуть бути деякий час нікому не потрібні, хоча й актуальні. Облік це «сервіс» для отримання інформації, розробка методології використання цього інструменту на практиці є завданням фахівців-науковців.

### Список використаних джерел

1. What is accounting research?  
[https://www.byuaccounting.net/mediawiki/index.php?title=What\\_is\\_accounting\\_research%3F](https://www.byuaccounting.net/mediawiki/index.php?title=What_is_accounting_research%3F)

2. Teresa P. Gordon, Jason C. Porter (2009). READING AND UNDERSTANDING ACADEMIC RESEARCH IN ACCOUNTING: A GUIDE FOR STUDENTS. *Global Perspectives on Accounting Education Volume. 6*, 2009, 25-45

УДК 657

Захаров Д.М.

Державний університет “Житомирська політехніка”,  
PhD студент, асистент кафедри обліку і аудиту

### ЗАСТОСУВАННЯ «VALUE EXPLORER» МЕТОДУ ДЛЯ ОЦІНКИ СОЦІАЛЬНОГО КАПІТАЛУ

Успішне та ефективне управління ресурсами підприємства можливе лише у випадку, коли об'єкти управління підлягають вимірюванню, тобто підлягають не тільки якісній, але і кількісній оцінці. Нематеріальні активи у вартості підприємств значно перевищує вартість матеріальних. Прикладом цього є угода, де «Google» купив «YouTube» за 1,65 млрд дол. в 2006 році, причому вартість активів, якими володів «YouTube» становила лише 0,55 млрд дол., тобто 67% сплаченої суми припало на нематеріальний актив [2]. Сьогодні соціальна мережа, довіра та соціальні норми є складовими елементами соціального капіталу, який в свою чергу є важливим джерелом формування

додаткової вартості підприємства. Зазначені елементи, які довели свою здатність до генерування додаткових надходжень і іншу цінність, доцільно обчислювати, означивши їх категорією соціально-економічних нематеріальних активів підприємства. Варто зазначити, що обчисленню підлягає те, що певним чином, постає як цінність, в будь-якому іншому випадку будь-які спроби дати кількісну оцінку економічному явищу недоцільні.

Попри важливе значення соціального капіталу для створення вартості підприємства, все ще відсутнє дефінітивне вираження соціального капіталу та визначення меж його дії. Даним терміном визначають і зв'язки між суб'єктами та їх прояв через мережі, норми взаємодії та довіри, і потенціал взаємної довіри та взаємодопомоги, раціонально сформований в міжособистісних відносинах, і переваги, які отримує суб'єкт від розпорядження ресурсами на основі своєї приналежності до певної соціальної мережі.

Таким чином, базуючись на попередніх дослідженнях, пропонуємо наступне визначення: соціальний капітал підприємства – це ресурс у вигляді сформованих, постійно діючих, усталених форм високоефективних соціально-економічних взаємодій, що мають економічну цінність та використовуються в процесі господарської діяльності з метою отримання економічних вигід в майбутньому.

Проблема неоднозначного трактування поняття соціальний капітал підприємства носить теоретичний характер, але без її вирішення навряд чи можливі напрацювання в області його оцінювання. Перш за все, для кількісних вимірів соціального капіталу на мікро-рівні, тобто на рівні підприємства, необхідно встановити його точні рамки, визначити структуру та ключові особливості.

Як об'єкт бухгалтерського обліку соціальний капітал доцільно розглядати як нематеріальний актив. Однак, при розгляді соціального капіталу як нематеріального активу, необхідно зазначити, що суб'єкт господарювання не завжди має право власності на всі свої ресурси.

Дія соціального капіталу в середині підприємства найчастіше може проявлятися через: стале функціонування відкритих мережевих соціально-економічних взаємодій на всіх рівнях та високий рівень корпоративної довіри як від працівників до менеджменту, так і навпаки.

В процесі господарської діяльності «активаторами» соціального капіталу є три його ключові елементи: соціальна мережа (зв'язки підприємства зі стейкхолдерами), довіра (внутрішньофірмова довіра, імідж та репутація як надійного ділового партнера), соціальні норми (високий рівень соціальної відповідальності). Очевидно, що зазначені вище елементи представляють собою дохідну цінність, що і робить їх об'єктами для обчислення вартості.

Існують різні методики розрахунку вартості нематеріальних активів. Для оцінки соціального капіталу ми вважаємо, що однією з найбільш деталізованих і коректних методик є методика «Value explorer», розроблена аудиторською компанією «КРМГ» [1]. Першочергове призначення цієї методики полягало в

оцінці потенціалу інтелектуальних активів підприємства. Одним з ключових підстав «дієвості» вказаної методики є система експертних оцінок тих чи інших форм і способів діяльності, а також деяких неявних, але реально очікуваних результатів. Для традиційних економічних методів економіки експертні оцінки вважаються нестандартними, але такі оцінки цілком прийнятні для сучасної економіки, де основним об'єктом досліджень та обліку виступають нематеріальні активи та інші об'єкти, що є результатом інтелектуальної діяльності. Пропонуємо застосувати методику «Value explorer» для обчислення вартості елементів соціального капіталу підприємства.

Орієнтовна логіка управлінської діяльності з оцінки нематеріальних активів підприємства виглядає наступним чином: по-перше, здійснюється раціональний вибір продукту, який підприємство планує виробляти; по-друге, проводиться генерація нових ідей і виробництво інновацій в рамках стратегії реалізації продукту; по-третє, виявляються сфери ключових конкурентних переваг, пов'язаних з соціальним капіталом, в рамках товарів ринкової новизни (складання матриці); по-четверте, визначається роль сфери конкурентних переваг у виробництві і реалізації продукції; по-п'яте, здійснюється розподіл валового прибутку по сферах конкурентних переваг промислового підприємства; по-шосте, проводиться розрахунок потенціалу сфери конкурентних переваг як відсоток очікуваного зростання прибутку підприємства за рік; по-сьоме, оцінюється довговічність і стійкість сфери конкурентних переваг фірми; по-восьме, розраховується цінність підприємства з урахуванням її нематеріальних (в даному випадку, соціальних) активів.

### **Список використаних джерел**

1. Andriessen D. Implementing the KPMG Value Explorer: Critical success factors for applying IC measurement tools. *Journal of Intellectual Capital* Vol6:4. 2005.
2. Звіт CNBC. Електронний ресурс: <https://www.cnbc.com/2014/08/19/googles-best-and-worst-acquisitions.html>.

**УДК 332.1:657**

*Зеленко С.В.*

Луцький національний технічний університет  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

## **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ПОТЕНЦІАЛУ ОБ'ЄДНАНИХ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

Динамічні зміни в інституційному середовищі місцевого самоврядування розширили інструменти економічного розвитку громад, сприяли підвищенню фінансової незалежності територій та забезпечили можливість ефективно

використовувати наявні ресурси для підвищення інвестиційної привабливості територій. Позитивні результати реформи, у той же час, повинні супроводжуватися інфраструктурною, кадровою та ресурсною спроможністю об'єднаної територіальної громади.

Підготовка та фактична децентралізація влади розпочалася у 2014 році з Постанови КМУ Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року. У тому ж році урядом сформована та затверджена «Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні». Першочерговість реформи державної влади зазначена в Указі Президента України Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020».

Очікуються наступні позитивні результати реформи:

- упорядкування адміністративно-територіальних одиниць, їх уніфікація, систематизація, забезпечення порівнянності;
- підвищення ефективності використання бюджетних коштів, ріст доходної частини місцевих бюджетів;
- покращення якості надання соціальних послуг населення;
- створення просторової основи регіонального розвитку;
- пошук залучення інвестицій;
- покращення управління земельними ресурсами;
- удосконалення системи управління територіями з боку центральних органів виконавчої влади [1].

Для досягнення більшості результатів не вистачає повноцінного нормативно-правового забезпечення, яке у найближчій перспективі буде сформоване. Такі результати як створення просторової основи регіонального розвитку, використання інструментів для покращення інвестиційної привабливості та підвищення рівня управління земельними ресурсами потребують відповідного рівня підготовки кадрів, виявлення і оцінки економічного та природного потенціалу громади.

У практичній площині функціонування органів управління об'єднаних територіальних громад з'являються нові повноваження, обов'язки та розширюється їх зона відповідальності. Все це обумовлює необхідність пошуку нових методів та напрямів розвитку громад. Одним із найбільш проблемних та найменш теоретично досліджених напрямів, на наш погляд, є обґрунтування, оцінка та вибір альтернативних способів використання потенціалу громади.

Для ефективного управління будь-яким процесом потрібно володіти інформацією про наявність ресурсів та їх потенціал. Тому вважаємо, що одним із найкращих та адаптованих до практичних потреб управління з-поміж методів виявлення ресурсів є інвентаризація. Однак, методика її застосування потребує удосконалення.

Для ідентифікації таких видів ресурсів та їх об'єктів пропонуємо використовувати наступні існуючі методичні рекомендації, інструкції та джерела інформації.



Для виявлення природних ресурсів та оцінки їх потенціалу доцільно використати Земельний кадастр, Лісовий кадастр, Водний кадастр, Кадастр родовищ і проявів корисних копалин, Кадастр природних територій курортів, Кадастр лікувальних ресурсів, Кадастр територій та об'єктів природно-заповідного фонду, Кадастр тваринного світу, Кадастр рослинного світу, Містобудівний кадастр. В окремих випадках, на території громади можуть знаходитися ще не ідентифіковані природні ресурси (запаси піску, глини, джерела мінеральної води тощо). Тому доцільно використовувати метод анкетування населення.

Для виявлення людського потенціалу доцільно використовувати методичні рекомендації, положення та методики затвердженні Держкомстатом України. Звісно, ідентифікація підприємницького та інноваційного потенціалу серед населення громади повинна відбуватися з використанням методу анкетування, індивідуального спілкування працівників з мешканцями ОТГ.

Виявлення окремих об'єктів інфраструктурного потенціалу забезпечить Інструкція з проведення технічної інвентаризації та паспортизації об'єктів благоустрою населених пунктів.

Отримана інформація повинна відображатися в інформаційному середовищі територіальної громади. Найбільш придатна для цього система управлінського обліку. Відповідальні особи повинні аналізувати альтернативні варіанти використання існуючого потенціалу та реалізовувати їх з врахуванням державної, регіональної та власної стратегій розвитку. А обґрунтування обраних варіантів та оцінка їх ефективності повинні стати елементами інтегрованої звітності об'єднаних територіальних громад

### **Список використаних джерел**

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні» від 1 квітня 2014 р. № 333-р. Київ: Кабінет Міністрів України. Режим доступу : <https://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80> (дата звернення 29.09.2019 р.).

**УДК 332.3:347.255**

*Іщенко Я.П.*

Вінницький національний аграрний університет  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки

## **НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ В ТОВАРИСТВАХ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ**

Достовірне та повне висвітлення у фінансовій звітності інформації про

розмір та склад власного капіталу є принциповим для об'єктивної оцінки фінансового стану та ефективності діяльності підприємства та для прийняття подальших рішень власниками, інвесторами, кредиторами та іншими користувачами інформації.

Господарські товариства є однією з поширених організаційно-правових форм господарювання в аграрному секторі економіки України. Згідно зі ст. 113 Господарського кодексу України, господарським товариством є юридична особа, статутний капітал якої поділений на частки між учасниками. Господарські товариства можуть бути створені у формі повного товариства, командитного товариства, товариства з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерного товариства[1].

Від повного та чіткого правового регулювання обліку власного капіталу підприємствами різних організаційно-правових форм, напряду залежить ефективність інформаційного забезпечення управління про формування капіталу, розподіл прибутку, нарахування дивідендів та інших корпоративних прав, фінансову незалежність діяльності підприємства та інші показники фінансового стану.

Нормативне регулювання обліку власного капіталу в Україні здійснюється на рівні держави (макрорівень) та на рівні суб'єктів господарювання (мікрорівень).

Основними законодавчими актами макрорівня є кодекси та Закони України, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку щодо власного капіталу.

Порядок формування власного капіталу підприємствами різних організаційно-правових форм визначено Господарським та Цивільним кодексами України.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал та розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначається НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Даний Стандарт визначає зміст поняття «власний капітал», зміст і форму Звіту про власний капітал та загальні вимоги до розкриття його статей [2].

Згідно з НП(С)БО 1, власний капітал - частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Таке визначення є практично ідентичним з визначенням власного капіталу у міжнародних стандартах. У Концептуальній основі фінансової звітності власний капітал визначається, як частка в активах підприємства, яка залишається після того, як будуть погашені всі його зобов'язання [3].

Загалом міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності не здійснюють детального регулювання обліку власного капіталу. Це обумовлюється специфікою законодавства різних країн щодо формування власного капіталу підприємств різних організаційно-правових форм.

З 17.06.2018 р., набрав чинності Закон України про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю [4]. Кардинальна зміна

регулювання діяльність господарюючих суб'єктів таких організаційно-правових форм призводить до необхідності внести зміни до його установчих документів та внутрішніх регламентів обліку.

Відповідно до зазначеного Закону, значні зміни стосуються формування статутного капіталу товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю:

по-перше, не обмежується кількість учасників товариства. До цього кількість учасників ТОВ та ТДВ була обмежена кількістю у 100 осіб.

по-друге, статутний капітал має бути сформований у повному обсязі (в сумі, зареєстрований в установчих документах), не пізніше 6 місяців з дня державної реєстрації товариства (інший строк може бути передбачений статутом при одностайному рішенні загальних зборів);

по-третє, вартість вкладу кожного учасника товариства повинна бути не менше номінальної вартості його частки.

Про прострочення внесення вкладів учаснику (учасникам) надсилається письмове попередження, після чого учасник може погасити заборгованість протягом 30 календарних днів. Після завершення цього терміну загальні збори учасників мають прийняти одне з таких рішень:

1) про виключення учасника товариства, який має заборгованість із внесення вкладу;

2) про зменшення статутного капіталу товариства на розмір неоплаченої частини частки учасника товариства;

3) про перерозподіл неоплаченої частки (частини частки) між іншими учасниками товариства без зміни розміру статутного капіталу товариства та сплату такої заборгованості відповідними учасниками;

4) про ліквідацію товариства [4].

При цьому, учаснику, який повністю або частково не вніс свій вклад товариство не має права виплачувати дивіденди.

В Законі про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю передбачено можливість збільшення розміру статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку товариства за умови, що склад учасників та співвідношення розмірів їхніх часток у статутному капіталі не змінюються.

Про рішення загальних зборів учасників щодо зменшення розміру статутного капіталу товариство повинно повідомити письмово (не пізніше 10-денного строку з дня його прийняття) кредиторів. Повідомлення надсилається не всім кредиторам (як це було раніше), а лише тим, чії вимоги не забезпечені заставою, гарантією чи порукою.

Важливим нововведенням до регулювання власного капіталу ТОВ є те, що частку учасника можна відчужити або передати в заставу.

Відповідно до перерахованих змін у чинному законодавстві товариства з обмеженою відповідальністю до 18.06.2019 р. зобов'язані були внести зміни до Статутів.

Для врегулювання питань формування та обліку власного капіталу на рівні підприємства, крім Статуту та корпоративного договору (складання якого

передбачене Законом про ТОВ та ТДВ), має бути сформована облікова політика. Фіксується облікова політика у відповідному внутрішньому регламенті: положенні чи наказі про облікову політику.

Як показало дослідження практики формування облікової політики товариств з обмеженою відповідальністю, що здійснюють господарську діяльність в аграрній сфері, норми їх облікової політики щодо власного капіталу врегульовані у внутрішніх регламентах лише в наступних моментах:

– первинні документи з обліку власного капіталу і графік їх документування (в додатку до Наказу про облікову політику – плані-графіку документообороту);

– перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для відображення в бухгалтерському обліку операцій з власним капіталом (в додатку до Наказу про облікову політику – робочому плані рахунків).

Робочі плани рахунків підприємств практично повністю дублюють зміст типового плану рахунків, враховуючи незначні додаткові розрізи аналітичних ознак, обумовлених особливостями діяльності суб'єкта господарювання.

На основі дослідження нормативного регулювання формування та обліку власного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю виявлено, що держава на макрорівні регулює лише окремі аспекти цих процесів. При цьому, залишається широкий спектр варіативності в обранні організаційних та методичних прийомів обліку власного капіталу. Це, в свою чергу, надає можливість власникам товариств обирати оптимальний альтернативний варіант обліку саме для даного конкретного суб'єкта, враховуючи специфіку його діяльності.

### **Список використаних джерел**

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73.
3. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.help/article/konceptualna-osnova-finansovoi-zvitnosti/>
4. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю: Закон України від 06.02.2018 , №2275-VIII.
5. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII.

## **ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ПІДХОДИ**

Інтенсивні глобалізаційні та інтеграційні процеси зумовлюють нагальну необхідність якісних інноваційних змін усіх аспектів життя України. Задля прискорення позитивних євроінтеграційних перетворень ринкової економіки країни вдосконалення насамперед потребують методологія та практика вітчизняного бухгалтерського обліку. Особливої уваги потребують питання виправлення допущених у бухгалтерських документах помилок задля достовірності, прозорості, доречності інформації фінансової звітності, яка є основою управлінських рішень.

Питанням виправлення помилок у бухгалтерських документах та правилам внесення змін у фінансову звітність присвятили багато часу такі вітчизняні вчені, як С.В. Голова, Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, В.В. Сопко, П.Я. Хомин, Л.В. Чижевська, В.К. Савчук, В.О. Шевчук, В.Д. Слободян, М.Я. Дем'яненко, К.Є. Нагірська, М.В. Дубініна, Т.І. Моргунова, В.В. Карпова та інші. Проте дана проблема лишається актуальною та вимагає подальших досліджень.

В Україні виправлення помилок у фінансовій звітності регламентує, крім інших нормативних актів, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» (надалі – П(С)БО 6), розроблене на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а саме – Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (надалі – МСБО 8) та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 10 «Події після дати балансу» (надалі – МСБО 10).

Визначення терміну «помилка» міститься в МСБО 8, натомість П(С)БО 6 такого визначення не містить. Згідно МСБО 8, помилки – це пропуски чи викривлення у фінансовій звітності. Помилки, за МСБО 8, виникають через:

- невикористання інформації;
- зловживання інформацією.

Як П(С)БО 6, так і МСБО 8 регламентують лише виправлення помилок попередніх періодів. В той же час, у МСБО 8 зазначено, що помилки поточного періоду виправляються до затвердження фінансової звітності.

Щодо класифікації помилок, то таку класифікацію містить МСБО 8, даний стандарт виділяє також п'ять груп помилок за рахунок різних причин їх виникнення (рис. 1). П(С)БО 6 не містить подібної класифікації помилок.



**Рис. 1. Класифікація помилок у фінансовій звітності за МСБО 8**

Побудовано за даними [1].

П(С)БО 6 та МСБО 8 мають дещо відмінні підходи до виправлення помилок (хоча П(С)БО 6 не суперечать МСБО 8), що представлено в табл. 1.

*Таблиця 1*

**Виправлення помилок у фінансовій звітності за П(С)БО 6 та МСБО 8**

П(С)БО 6	МСБО 8
Виправлення помилок здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).	Помилки попереднього періоду виправляються ретроспективно шляхом: перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період, у якому відбулася помилка; перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з поданих попередніх періодів.
Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.	При неможливості визначення впливу помилки на конкретний період потрібно перерахувати залишки активів, зобов'язань та власного капіталу на початок найпершого періоду, для якого можливе ретроспективне перерахування. Якщо неможливо визначити кумулятивний вплив помилки за всі попередні періоди, потрібно перераховувати порівняльну інформацію для виправлення помилок перспективно з найпершої можливої дати.

Побудовано за даними [1] і [2].

МСБО 10 на міжнародному рівні регламентує виправлення помилок у фінансовій звітності після звітної дати. У табл. 2 представлено норми щодо даного питання за МСБО 10 та за П(С)БО 6.

Таблиця 2

**Порівняльна характеристика складових стандартів МСБО 10 та П(С)БО 6**

МСБО 10	П(С)БО 6
Події, які виправляються чи не виправляються на дату балансу	
Визначено перелік подій, які потребують коригування на дату балансу, також визначено події, що не потребують коригування після дати балансу	Визначені події, які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату балансу
Оновлення інформації	
Якщо після дати балансу з'являється інформація про умови, що існували на дату балансу, слід оновити розкриття інформації, пов'язаної з цими умовами	Поняття «оновлення» не використовується
Розкриття інформації	
Необхідно розкривати інформацію про події, які не коригують після дати балансу (характер подій, попередню оцінку їх впливу на дані фінансових звітів).	Норми у положенні відсутні

Побудовано за даними [2] і [3].

Отже, МСБО 8 містить більш повну та більш детальну інформацію з приводу багатьох аспектів, що стосуються виправлення помилок у фінансовій звітності, ніж П(С)БО 6. Що стосується виправлення помилок у фінансових звітах після звітної дати, МСБО 10 містить більш детальні інструкції щодо вирішення цих питань, аніж П(С)БО 6. Тому вкрай необхідно внести відповідні зміни та доповнення до П(С)БО 6 з метою гармонізації національних стандартів бухгалтерського обліку, якісного покращення характеристик фінансових звітів, які мають відповідати таким критеріям, як зрозумілість, достовірність, доречність, зіставність. Якісні зміни П(С)БО 6 дозволять наблизити методологію та практику вітчизняного бухгалтерського обліку до міжнародних норм, сприятимуть прискоренню євроінтеграційних перетворень.

**Список використаних джерел**

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 «Події після дати балансу». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>.

**УДК 657**

*Коваль Л.В.*

Вінницький національний аграрний університет  
к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку

## **ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ В ОБЛІКОВУ СИСТЕМУ УКРАЇНИ**

Сьогодні існують вагомі причини для переходу на єдині стандарти обліку як в країнах ЄС, так і в країнах Американського материка. Найпершою і найбільш вагомою причиною є всесвітньо відоме твердження економістів: “Інвестори працюють на глобальному ринку”. А національні облікові стандарти країн не діють на глобальному ринку, отже від цього найбільше потерпає транснаціональний бізнес, який є найбільшим скупченням капіталу, а, відповідно, й найбільшим джерелом прибутків [1].

Метою дослідження є виявлення можливостей впровадження міжнародного досвіду в облікову систему України.

Перш за все необхідно розробити алгоритм впровадження міжнародних стандартів обліку та звітності в Україні.

Першим кроком має стати прийняття міжнародних стандартів обліку та звітності на законодавчому рівні. Потім слід ввести їх у дію. Наступним кроком має стати використання прийнятих стандартів публічними підприємствами та організаціями. Після цього міжнародні стандарти мають стати обов’язковими до використання для усіх інших підприємств та організацій. І на останок, запровадити обов’язкову перевірку дотримання міжнародних стандартів обліку та звітності.

Під час імплементації міжнародного досвіду вагоме місце займає стандартизація.

Стандартизація бухгалтерського обліку - це процес розробки та поступового застосування єдиних вимог, правил та принципів для визначення оцінки і відображення у фінансових звітах окремих суб’єктів бухгалтерського обліку. Початок процесу міжнародної стандартизації та гармонізації сягає другої половини ХХ ст. Це було спричинене різноманітними факторами: глобальні та інтернаціональні економічні процеси, взаємне проникнення капіталів різних країн у вигляді інвестицій, виникнення інтегрованих спільних підприємств, корпорацій, вільна конвертація валют провідних країн та введення єдиної європейської валюти євро, зміцнення міжнародних економічних зв’язків [2].

Одним із подальших напрямів регулювання системи бухгалтерського



обліку і звітності в Україні буде гармонізація НП(С)БО та МСФЗ, оскільки є певні неузгодженості та невідповідності, зокрема:

- структура та зміст принципів формування фінансової звітності у НП(С)БО не збігається з МСФЗ;

- інколи є розбіжності між складом та наповненням принципів у НП(С)БО та МСФЗ;

- деякі принципи бухгалтерського обліку у НП(С)БО, які є аналогами принципів МСФЗ (безперервність діяльності підприємства, превалювання сутності над формою, обачність), мають відмінності у трактуванні;

- усі принципи МСФЗ розкриваються докладніше і містять більшу кількість прикладів, ніж у НП(С)БО [3].

При адаптації до міжнародних стандартів виникають певні проблеми. Так, однією з таких є обмеження в часі та висока вартість навчання працівників. Певні стандарти обумовлюють використання додаткових технічних та методичних характеристик, а також перекладу на різні мови.

Нині є три ключові проблеми в системі бухгалтерського обліку в Україні, які не дозволяють повноцінно перейти на використання МСФЗ під час формування фінансової звітності:

- 1) прив'язка положень Податкового кодексу України до даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності незалежно від стандартів, що використовуються (українські власники та менеджмент не готові в умовах особливостей українського адміністрування податків до прозорості фінансової звітності, проблеми, які будуть очікувати бухгалтерів, котрі в бухгалтерському обліку підприємства почнуть класифікувати та відображати операції «по суті», а не «по формі», не варто недооцінювати);

- 2) єдиний замовник і користувач фінансової звітності вітчизняних підприємств, складеної відповідно до МСФЗ, – держава. Насамперед це робилося з метою підвищення рівня прозорості та відкритості інформації про фінансовий стан підприємств для подальшого їх продажу та полегшення отримання кредитних ресурсів. Проте слід констатувати, що сьогодні в Україні фондовий ринок як такий відсутній і, за прогнозами фахівців, у найближчому майбутньому не запрацює. Також банки керуються власними міркуваннями під час видачі кредитів, і їх логічність у прийнятті рішень про надання кредитів суб'єктам господарювання важко зрозуміти;

- 3) менталітет і професійний досвід вітчизняних бухгалтерів здебільшого не відповідає поставленому завданню. Слід визнати, що в Україні здебільшого весь бухгалтерський облік зводиться лише до підрахунку податків. Економічну ефективність бізнесу на підставі інформації управлінського обліку здійснюють безпосередньо власники на невеликих підприємствах або фахівці із закордонною освітою у сфері фінансів та досвідом роботи.[3]

Отже, імплементація МСФЗ поліпшує бізнес-репутацію країни в цілому, впровадження стандартів розглядається як готовність держави до реформ та інтеграції у світове економічне співтовариство[1]

### Список використаних джерел

1. Фаріон А.І. Імплементация МСФЗ в Україні відповідно до вимог європейського союзу. Кращий європейський досвід /А.І. Фаріон // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2015. – Вип. 1 (45). – Т.2. – С. 325 – 330.

2. Кошолоп Я.П. Проблеми імплементации директиви 2013/34/ЄС до практики бухгалтерського обліку і звітності в Україні / Я.П. Кошолоп // Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія». – 20 листопада 2017 року, м.Тернопіль. – С.55-57.

3. Засадний Б.А. Перспективи розвитку національної системи бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграційних процесів

УДК 657.1

*О.В. Ковальова*

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

*М.О. Колісник*

здобувач другого (магістерського) рівня освіти

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

### **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ГРОШОВИМИ КОШТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

Однією із головних передумов ефективного управління підприємством є добре налагоджена організація обліку грошових коштів, оскільки від наявності у підприємства грошових коштів залежить його платоспроможність, конкурентоспроможність, а звідти ефективна діяльність підприємства та його подальший розвиток. Більш того, облік грошових коштів, розрахункових і платіжних операцій має важливе значення для правильної організації грошового обігу, розрахунків і кредитування в народному господарстві, у зміцненні платіжної дисципліни, в ефективному використанні фінансових ресурсів.

Використання в процесі управління господарськими суб'єктами достовірної та повної інформації про рух грошових коштів підвищує якість управлінських рішень, позитивно впливає на поточний і прогнозний фінансовий стан підприємства.

Основними завданнями управління грошовими коштами підприємства є:

- 1) забезпечення прискорення оборотності грошових коштів;
- 2) диференціація мінімальної необхідної потреби в грошових коштах по основних видах поточних господарських операцій;

- 3) визначення мінімальної необхідної потреби в грошових коштах для здійснення поточної господарської діяльності;
- 4) мінімізація втрат грошових коштів від інфляції;
- 5) виявлення діапазону коливань залишку грошових коштів по окремих етапах майбутнього періоду;
- 6) забезпечення рентабельного використання тимчасово вільних грошових коштів;
- 7) коригування потоку платежів для зменшення максимальної і середньої потреби в грошових коштах [2].

Вміння керувати поточними активами полягає в тому, щоб тримати на рахунках мінімально необхідну суму коштів, що потрібні для поточної оперативної діяльності. Сума коштів, яка необхідна підприємству, це по суті страховий запас, призначений для покриття короткочасної незбалансованості грошових потоків. Сума грошових коштів повинна бути такою, щоб її вистачало на здійснення всіх першочергових платежів. Оскільки грошові кошти, знаходячись у касі або на рахунках у банку, не приносять доходу, їх потрібно мати в наявності на рівні безпечного мінімуму. Наявність великих залишків грошей протягом тривалого часу може бути результатом неправильного використання оборотного капіталу.

Так як облік є окремою функцією управління, правильний та своєчасний облік грошових коштів на підприємстві є одним із першочергових завдань. Виділимо основні функції обліку грошових коштів та їх еквівалентів у системі управління підприємством:

- організаційна функція, яка забезпечує правильну організацію, своєчасне, повне і законне виконання безготівкових та готівкових розрахункових операцій, а також операцій з еквівалентами грошових коштів;

- функція кількісного відображення та якісної характеристики, яка передбачає своєчасне і правильне документування операцій з руху грошових коштів і їхнє відображення на рахунках та у регістрах бухгалтерського обліку, а також якісну оцінку стану забезпеченості підприємства грошовими коштами на підставі кількісних даних;

- контрольна функція, метою якої є недопущення негативних результатів господарської діяльності підприємства, оперативний повсякденний контроль за наявністю та збереженістю грошових коштів у касі підприємства та інших місцях зберігання тощо;

- інформаційна функція, яка забезпечує інформування керівництва про наявність вільних грошових коштів у касі підприємства та на його рахунках у банку;

- забезпечувальна функція, котра спрямована на безперебійне задоволення усіх потреб підприємства у готівці, правильне і своєчасне здійснення інвентаризації грошових коштів і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку;

- функція зворотного зв'язку, яка передбачає отримання даних про справжній стан грошових коштів і виконання управлінських рішень;
- аналітична функція, завданням якої є аналіз наявності та руху грошових коштів та їх еквівалентів за видами, джерелами тощо;
- рекомендаційна функція, яка полягає у виявленні можливостей найраціональнішого вкладення вільних грошових коштів як джерела фінансових інвестицій, що приносять прибуток [1].

Аналіз вхідних і вихідних грошових потоків показує надлишок або дефіцит грошових коштів за певний період. Сукупний грошовий потік повинен прагнути до нуля, але, на жаль, на практиці такий стан підприємства мають дуже рідко.

За станом руху грошових потоків можна визначити, який вид діяльності є найбільш результативним, а також судити про якість управління підприємством. Якість управління підприємством можна охарактеризувати як високу в тому випадку, якщо за результатами звітного періоду чистий рух грошових коштів у результаті операційної діяльності має позитивне значення, у результаті інвестиційної та фінансової діяльності – негативне.

Це означає, що в результаті операційної діяльності підприємство отримує досить грошових коштів, щоб мати можливість інвестувати ці кошти, а також погашати залучені кредити. Причому підприємству для здійснення інвестицій достатньо тільки власних коштів. Якщо при цьому чистий рух коштів в результаті всіх видів діяльності підприємства за рік також має позитивне значення, то це означає, що керівництво підприємства повністю справляється зі своїми функціями.

У разі якщо рух грошових коштів в результаті операційної та фінансової діяльності має позитивне значення, а в результаті інвестиційної – негативне, то це свідчить про нормальну якість управління підприємством.

Нетиповою є ситуація, при якій рух коштів у результаті інвестиційної та фінансової діяльності має позитивне значення, а в результаті операційної негативне. У цьому випадку стан підприємства можна охарактеризувати як кризовий. Це означає, що підприємство фінансує витрати операційної діяльності за рахунок надходжень від інвестиційної та фінансової, тобто за рахунок залучених кредитів, додаткової емісії акцій тощо. Така структура руху грошових коштів прийнятна тільки для новостворених підприємств, які ще не почали працювати на повну потужність і знаходяться на початковій стадії розвитку [3].

Таким чином, можна зробити висновок, що правильна організація і побудова обліку грошових коштів на підприємстві має велике значення, оскільки вони забезпечують швидке повернення кругообігу оборотних коштів, перехід їх з товарної форми в грошову, створюють необхідні умови для безперервної оплати придбаних товарно-матеріальних цінностей, тобто правильна побудова обліку грошових коштів дає змогу забезпечити інформацію

про їх наявність, цілеспрямоване використання, контроль за зберіганням та забезпечує належний рівень управління підприємством.

### **Список використаних джерел**

1. Височан О.С. Формування моделі активного контролю та її реалізація на ділянці обліку грошових коштів і їх еквівалентів. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 2, С.50-57. 2. Гавриленко В.О, Олексюк І.В. Удосконалення обліку грошових коштів на підприємствах торгівлі. Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. № 21, С. 151-154. 3. Кошельок Г.В. Оцінка якості управління грошовими потоками на підприємстві. Вісник соціально-економічних досліджень, 2013. №1 (48), С. 108-115.

**УДК 657.6**

*О.В. Ковальова*

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

*О.О. Загорулько*

здобувач першого (бакалаврського) рівня освіти

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

### **МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ: ТЕОРЕТИЧНІ І ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ**

Методом судово-бухгалтерської експертизи є сукупність методичних прийомів і способів, які застосовуються експертом-бухгалтером під час дослідження документів та інших матеріалів, наданих йому слідчим або судом. Застосування специфічних (часткових) прийомів судово-бухгалтерської експертизи визначається характером економічних правопорушень, місця їх скоєння, особливостями документування і обліку операцій, звітності підприємства.

Кожна наука, у тому числі й судово-бухгалтерська експертиза, досліджує свій предмет за допомогою загальнонаукових і частково наукових методів.

Загальнонаукові методи є сукупністю принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання. Вони базуються на використанні таких прийомів, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, аналогія і моделювання, системний і функціонально-вартісний аналіз. Аналіз – прийом дослідження, який включає в себе вивчення предмета, способу уявного або практичного розчленування його на складові елементи. Кожна з відокремлених частин аналізується самостійно в межах єдиного цілого. Синтез – прийом вивчення об'єкта в його цілісності, єдності і взаємозв'язку його частин. Експертиза поєднує синтез з аналізом, оскільки це дає змогу з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу,

встановити їхній взаємозв'язок і пізнати предмет як єдине ціле. Індукція – прийом дослідження, за якого загальний висновок про ознаки численних елементів об'єкта складають на підставі вивчення лише їх частини, тобто відокремленого до загального. Дедукція – досліджує стан об'єкта в цілому, а потім – за його складовими елементами, тобто висновок складається від загального до окремого. Абстрагування – прийом, який дає змогу способом абстракції переходити від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку. Конкретизація – всебічне дослідження об'єктів у якісній багатогранності реального існування (на відміну від абстрактного).

Аналогія – прийом наукового дослідження, за яким пізнання одних об'єктів досягається на основі подібності їх до інших. Метод аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів і становить основу моделювання, яке застосовується в судово-бухгалтерській експертизі.

Моделювання – прийом наукового пізнання, який ґрунтується на заміні явища на його аналог, модель, що містить риси оригіналу. В експертизі застосовуються моделі проведення експертизи, які імітують організацію і проведення експертних досліджень. Модель включає такі елементи: об'єкти дослідження та джерела інформації.

Специфічні методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи представлені основними групами:

- 1) документальні;
- 2) розрахунково-аналітичні;
- 3) узагальнення, оцінка та реалізація результатів судово-бухгалтерської експертизи.

Характерною особливістю методики судово-бухгалтерської експертизи є те, що експерт-бухгалтер при проведенні експертного дослідження обмежений використанням способів документального контролю. Експерту-бухгалтеру не можна використовувати способи фактичного контролю у зв'язку з тим, що для дослідження і складання висновку він має право досліджувати лише документальні дані та використовувати лише результати роботи ревізора, який при проведенні перевірки застосовував способи фактичного контролю. Крім того, експерт-бухгалтер у процесі дослідження має право проводити зустрічну перевірку тільки після надання йому відповідних документів, оскільки самостійне звернення до підприємств – учасників судового процесу з вимогою надати необхідні документи для зустрічної перевірки виходить за межі його компетенції. Експерт може лише звернутися з клопотанням до слідчого або суду про проведення зустрічної перевірки і використовувати в ході проведення експертного дослідження лише її результати у разі їх надання експерту-бухгалтеру.

Документальні прийоми судово-бухгалтерської експертизи включають такі види контролю наданих матеріалів:

- формальну й арифметичну перевірки документів;

- нормативно-правову оцінку відображених у документах господарських операцій;
- логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
- цілковите і нецілковите (у тому числі вибіркоче) спостереження;
- зустрічну перевірку документів або записів у облікових регістрах через порівняння їх з однойменними чи взаємозв'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство, що перевіряється, має господарські зв'язки;
- спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшого визначення (зворотним рахунком) величини безпідставних списувань сировини та матеріалів на виробництво окремих видів продукції;
- оцінку законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку тощо.
- Розрахунково-аналітичні прийоми включають:
  - економічний аналіз;
  - статистичні розрахунки;
  - економіко-математичні методи.

Висновок експерта-бухгалтера може бути джерелом доказу у суді. Як правило, використовують лише ті результати експертного дослідження, які виявляють суттєві відхилення, не мають задовільних економічних пояснень та логічно розкривають зв'язок з правопорушенням, що досліджується.

Методичні прийоми узагальнення, оцінки і реалізації результатів експертного дослідження включають класифікацію і групування правопорушень за економічною однорідністю, хронологічною послідовністю, аналітичну систематизацію даних експертизи шляхом оформлення таблиць, складання експертного висновку і передачу його правоохоронним органам, оцінку його слідчим і судом, допит експерта і розробку на підставі експертних висновків профілактичних рекомендацій із запобігання економічних правопорушень.

Сукупність методів, які обираються експертом-бухгалтером для проведення експертного дослідження, повинна забезпечувати об'єктивність і повноту дослідження всіх фактів господарської діяльності, що стала предметом розслідування правоохоронних органів. Тобто експерт-бухгалтер повинен застосовувати такі способи дослідження, які б забезпечили дослідження всіх наявних матеріалів справи, які стосуються предмета судово-бухгалтерської експертизи, виявлення невідповідності цих документів фактично здійсненим господарським операціям та їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності, встановлення причинно-наслідкових зв'язків.

### **Список використаних джерел**

1. Методика судово-бухгалтерської експертизи операцій, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції рослинництва / Ю.О. Ульянченко,

О.В. Ковальова // Теорія та практика державного управління. – 2014. – Вип. 4. – С. 227–233. 2. Концептуальні підходи до формування методичного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи / О. П. Колісник // Вчені записки університету «КРОК». Серія: Економіка. – 2013. – Вип. 33. – С. 183–189. 3. Організаційно-методичні засади проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні / О.О. Гладчук // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. – 2012. – Вип. 21–22(2). – С. 237–241.

**УДК 657.461.12**

*Колумбет О.П.*

Державний університет інфраструктури та технологій,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування

## **СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ**

Облік має за мету перемогу  
над часом. Він, повертаючи нас  
до минулого, допомагає зазирнути в майбутнє  
Емерсон Г. [1]

Економічні перетворення, що відбуваються в Україні, тісно пов'язані з пошуком нових методів управління виробництвом. Ці перетворення в країні ставлять нові вимоги до впровадження новітніх технологій та сучасних підходів у сфері інформаційного забезпечення системи менеджменту. Цим зумовлена необхідність усвідомлення важливості та перспективності освоєння організаційно-методологічного забезпечення інтегрованого бухгалтерського обліку (далі – ІБО) діяльності господарюючих суб'єктів. Впровадження у вітчизняну практику будь-яких концепцій стратегічного розвитку потребує релевантної інформаційної бази, що ставить нові завдання і вимоги при формуванні системи обліково-аналітичного забезпечення.

Сьогодні правова (або юридична) теорія, що справила вплив на розвиток бухгалтерської думки, зв'язує бухгалтерську науку з цивільним правом, пояснюючи обліковий предмет як контроль прав і зобов'язань осіб, які беруть участь у господарських процесах. З огляду на це, прибуток, генерований підприємством, право на отримання цих коштів, статутний капітал не є головними джерелами виникнення активів; вирішальним є право на ухвалення рішень у компетентному органі управління підприємством. В етичній обліковій теорії в основу обліку покладено не просто правові норми, а справедливість у відносинах між учасниками господарського процесу, успішність функціонування усього господарського механізму. Неодмінною умовою роботи визнається істинність



облікових даних, яка виконує важливу соціальну функцію в суспільстві (включаючи і екологічну). Така інформація має бути доступною усім групам користувачів.

На жаль, історично бухгалтерський облік ніколи не був «єдиною» системою. Ще в період свого зародження він існував у формі патрімональної та камеральної бухгалтерії. Колишній облік не поділявся за напрямками через непотрібність у цьому, оскільки в державі була відсутня комерційна таємниця, адже конкурентного ринку не було, публічної звітності не існувало, не було фондового ринку і приватного капіталу. Дискусії про поділ сучасного обліку тривають у світі десятки років, але без істотного результату. Кожен науковець дотримується своєї концепції, і не бажаючи зрозуміти заперечення колег. Особливо бурхливі баталії розгорнулися навколо управлінського обліку і не закінчилися дотепер. Бажання «розчинити» бухгалтерський облік в інформаційній системі спричинило цілу серію пропозицій щодо його перейменування на стратегічний, інформативний, управлінський, соціальний, екологічний, податковий тощо. У природі таких видів обліку немає, і особливо наголошуємо – стратегічного, соціального та екологічного. Є витрати на стратегію, соціальну і екологічну сфери, але ж це не види обліку. Витрати на певну діяльність не можна розглядати як вид обліку. Не слід змішувати облік і звітність, яка складається на підставі даних обліку. Це різні поняття і мають різні цілі, з огляду на місію та мету підприємства. Враховуючи інформаційні потреби стейкхолдерів, при встановленні мети ІБО, слід брати до уваги і умови, в яких функціонує підприємство, мету його діяльності та парадигму управління суспільним розвитком, в основі якої лежить гармонізація відносин у системі «суспільство-виробництво-природа» - соціальна справедливість, економічне зростання та екологічна безпека і, відповідно, сформовану нову парадигму бухгалтерського обліку. Про необхідність доповнень облікових категорій у зв'язку зі зміною парадигми бухгалтерського обліку наголошує і професор В.М. Жук, який вбачає місію обліку в інформаційному забезпеченні провадження гармонійного економічного порядку, мобілізації ресурсів на примноження енергетичних активів та збереження фізичного капіталу [2, с. 179].

Оскільки сталий розвиток – це збалансований розвиток трьох складових діяльності підприємства (економічної, екологічної і соціальної), то ІБО має забезпечити розкриття інформації про економічну, екологічну і соціальну діяльність підприємства.

Зміст поняття «інтегрований бухгалтерський облік» по різному визначається у різних країнах, а оскільки цей термін є порівняно новим у теорії та застосуванні на практиці, то поки що єдиної думки з приводу сутності, об'єктів, сфери дії, виконуваних ним функцій не склалося. Інтегрований бухгалтерський облік являє собою процес виявлення, вимірювання, збирання, аналізу, підготовки, інтерпретації, передачі та прийому інформації, необхідної менеджменту для контролю, виявлення відхилень і виконання всіх інших функцій управління. Тільки тісний зв'язок усіх видів обліку з плануванням, аналізом і контролем

дозволить розглядати їх як близькі за своїми змістом, цілями, завданнями і функціями прикладного менеджменту. Усе це може забезпечити на підприємстві єдина об'єднана обліково-економічна служба шляхом ведення ІБО з обов'язковим захистом внутрішньої інформації. Підкреслимо – захистом відповідної облікової інформації. Адже захисту (нерозголошенню) можуть підлягати витрати на соціальну і екологічну сфери, податкові зобов'язання тощо. Це визначається Положенням про організацію та ведення ІБО на підприємстві. Характерно, що тут не може бути шаблону, тобто єдиного положення для різних галузей виробництва і для тисячі підприємств. ІБО – це система організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, яка розробляється для забезпечення його управління та безпеки діяльності. Сутність ІБО можна визначити як підсистему обліку руху активів, витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних, тактичних і стратегічних рішень, а також для координації проблем майбутнього розвитку підприємства. І якими б не були підходи до обґрунтування сутності ІБО, нам слід визнати судження про те, що ІБО – це основний продукт системи управління підприємством. ІБО вбирає в себе не стільки облік, скільки управління за допомогою обліку, він зв'язує воедино всі функції (бюджетування, інформаційне забезпечення, контроль і координацію), інтегрує їх, не підмінюючи собою процес управління, а лише переводить його на якісно новий рівень. І планування, і контроль, і аналіз формують багато додаткових можливостей для теперішнього обліку. Сьогодні немає потреби поділяти бухгалтерії на фінансову та управлінську. Необхідно тільки чітко розмежувати обов'язки працівників і визначити, які саме показники розраховуються відповідним підрозділом єдиної бухгалтерії та які звітні документи складаються для того, щоб не допустити дублювання інформації, яке може спричинити зниження ефективності облікової роботи.

Тепер можна сформулювати сутність концепції організації інтегрованого бухгалтерського обліку (далі – КОІБО): вона полягає в тому, що облік повинен сприяти виконанню свого основного завдання – спрямування всіх рішень менеджменту на досягнення основної мети – одержання передбаченого прибутку, правильності його розподілу з метою соціального та екологічного захисту працюючих. Система ІБО виправдана такими перевагами: вона не викликає змін у первинному документуванні, зберігає загальні принципи побудови і форми бухгалтерських реєстрів, порядок узагальнення витрат і калькулювання собівартості продукції; забезпечує необхідну наступність і взаємозв'язок класифікації всіх активів в обліку, звітності та собівартості. Метод ІБО – це сукупність різних прийомів і способів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються в інтегрованій інформаційній підсистемі підприємства. Він складається з таких елементів: документування; інвентаризація; оцінка; групування і узагальнення в контрольні рахунки; подвійний запис; планування; нормування і лімітування; баланс; аналіз; контроль.

На сьогодні окреслення ролі ІБО у системі управління бізнес-процесами, визначення його мети і завдань залишаються найбільш дискусійними питаннями, які загострюються і потребують вирішення в умовах нової парадигми, що обумовлює еволюційну заміну або доповнення цих основних категорій теорії бухгалтерського обліку. Враховуючи вагомий внесок у розвиток науки бухгалтерського обліку та спираючись на цінний доробок науковців, хочемо, однак, зауважити, що питання визначення та обґрунтування мети і завдань ІБО потребують подальшого їх аналізу та модифікації в умовах діяльності підприємства, спрямованої на забезпечення його сталого розвитку.

#### **Список використаних джерел**

1. Эмерсон Гаррингтон. Двенадцать принципов производительности. М.: Бизнес-информ, 1997. 198с.
2. Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку. Збірник наукових праць. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Луцьк: ЛНТУ. 2009. Вип. 6 (24). С. 171-182.

**УДК 657**

*Коритник Л.П.*

ДННУ «Академія фінансового управління»,  
к.е.н., старший науковий співробітник відділу бюджетних  
видатків соціальної сфери та економічного розвитку

### **ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ З РОЗВИТКУ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА**

Сучасний вектор розвитку економіки держави визначає стратегічні завдання реформ спрямованих на посилення науково-технічного потенціалу та гармонізацію вітчизняного та міжнародного простору у цій сфері. Так, Стратегією сталого розвитку «Україна - 2020» [1] ініційовано реформування державної політики у сфері науки та досліджень, Середньостроковим планом пріоритетних дій Уряду до 2020 року [2] передбачено розроблення та впровадження стратегії входження України до Європейського дослідницького простору і створення нової системи управління та фінансування науки, Стратегією розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 року [3] передбачено збільшення частки реалізованої інноваційної продукції, значне використання об'єктів інтелектуальної власності у реальному секторі економіки. Задля розвитку міжнародного співробітництва в сфері науки і техніки та виявлення додаткових можливостей для розвитку національної дослідницької системи України в 2018 році схвалено Дорожню карту інтеграції України до Європейського дослідницького простору (European Research Area -

ERA). Стратегічні цілі і завдання державної політики з розвитку міжнародного співробітництва в сфері науки і техніки підтверджені Програмою діяльності Кабінету Міністрів України (2019 р.), зокрема п. 17.1. «Україна відповідає критеріям членства в Європейському Союзі» [4].

Пріоритетність євроінтеграції української науки вимагає адаптації економічної інформації до міжнародних вимог і стандартів та уніфікації методології обліково-аналітичного забезпечення і нормативно-правового регулювання наукових та науково-технічних програм і проектів з європейськими підходами і принципами. Одними з головних аспектів формування універсального інформаційного та нормативно-правового простору є розв'язання організаційно-методологічних проблем формування вартості наукових досліджень і розробок, імплементація змін і новацій європейського законодавства у нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку наукових досліджень і розробок, встановлення методологічної єдності з міжнародними принципами ціноутворення наукової (науково-технічної) продукції. Так, Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [5] передбачено реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Проте, методологія та технологія ціноутворення, що застосовуються в національній дослідницькій системі, засвідчують невідповідність планування й обліку витрат на виконання наукових досліджень і розробок та калькулювання їхньої собівартості сучасним інформаційним запитам та потребам управління науковою та науково-технічною діяльністю, а також міжнародним підходам до формування вартості результатів наукових досліджень і розробок.

Детермінантами такого стану являється застаріле методичне забезпечення планування, обліку витрат і калькулювання собівартості науково-технічної продукції; недостатній рівень адаптації вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку та імплементації змін і новацій європейського законодавства у нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку наукових та науково-технічних програм і проектів; недосконалість нормативних підходів до сучасної побудови структури та формування складу витрат на вироблення науково-технічної продукції; відсутність взаємозв'язку між напрямками і обсягами бюджетного фінансування та результатами наукової та науково-технічної діяльності.

Вочевидь, ключовим стратегічним елементом забезпечення розвитку міжнародного співробітництва та ефективного управління використанням державних фінансових ресурсів на наукові дослідження і розробки є належний рівень методичного забезпечення обліку витрат на їх виконання і калькулювання собівартості. З огляду на зазначене, особливої актуальності набуває досягнення певного рівня узгодженості вітчизняного законодавства з нормами Європейського дослідницького простору шляхом наукової аргументації шляхів їх імплементації до національного нормативно-правового

забезпечення провадження наукової та науково-технічної діяльності та ведення бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості наукових досліджень і розробок.

Однак, слід зазначити, що на сьогодні суб'єкти наукової та науково-технічної діяльності для прийняття організаційних і управлінських рішень щодо проведення наукових досліджень і розробок застосовують застарілу нормативно-правову базу для планування, обліку витрат і калькулювання собівартості. Така ситуація негативно впливає на механізм фінансування досліджень і розробок, нівелює результативні показники діяльності, ускладнює аналіз стану розвитку науки в країні і процесів її інтеграції в Європейський дослідницький простір.

Актуалізується роль і значення розроблення національної концепції обліку витрат і калькулювання собівартості наукових досліджень і розробок в умовах прийняття рішення Урядом про скасування дії профільної постанови з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт №830 від 20 липня 1996 р., яка значною мірою не відповідає вимогам сьогодення, завданням, які ставляться перед фінансовим управлінням суб'єктів наукової та науково-технічної діяльності.

Наразі для реалізації державної політики щодо активізації вітчизняної наукової та науково-технічної діяльності та інтеграції в Європейський дослідницький простір, необхідно узгодити підходи до механізмів ціноутворення й переглянути нормативно-правові засади планування, обліку витрат на виконання наукових досліджень і розробок та калькулювання їхньої собівартості.

Гармонізація методологічних та організаційних аспектів обліку витрат на виконання наукових досліджень і розробок та механізму ціноутворення наукової (науково-технічної) продукції сприятиме наближенню нормативно-правового забезпечення бюджетного процесу та бухгалтерського обліку в державному секторі до міжнародних вимог і стандартів, сприятиме розвитку науки в Україні та процесів її інтеграції в Європейський дослідницький простір.

### **Список використаних джерел**

1. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : указ Президента України від 12.01.2015 року № 5/2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

2. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.04.2017 р. № 275-р. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80>.

3. Про схвалення Стратегії розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.07.2019 р. № 526-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/526-2019-%D1%80>

4. Про програму діяльності Кабінету Міністрів України : постанова Верховної Ради України від 04.10.2019 р. №188-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/188-20#n2>

5. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 р. № 437-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>

**УДК 657**

*Крук С. М.,*  
магістр спеціальності 071 Облік і оподаткування,  
Науковий керівник: *проф. Куцик П.О.,*  
Львівський торговельно-економічний університет

## **ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ КАПІТАЛЬНИМ ІНВЕСТУВАННЯМ СУБ'ЄКТІВ БІЗНЕСУ: ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ**

Сучасне поштовхування розвитку провідних галузей економіки України вимагає нарощування темпів капітального інвестування у підприємницьких структурах. Цей процес неможливий без контролю за раціональним і цільовим використанням інвестованих коштів, виконанням договірних зобов'язань, впровадженням придбаних і створених об'єктів капітального інвестування в експлуатацію, своєчасним і правильним оформленням документів тощо.

Зрозуміло, що ефективність системи управління за інвестиційним процесом неможлива без наявності відповідного інформаційного забезпечення, що формується у системі бухгалтерського обліку підприємства. Тобто необхідна належна організація облікового процесу, що включає оформлення первинних носіїв облікової інформації, формування робочого плану рахунків, складання облікових реєстрів і формування управлінської звітності. Загальні організаційні аспекти узагальнюються в Положенні про облікову політику підприємства.

Організацію бухгалтерського обліку капітальних інвестицій на підприємстві доцільно розпочинати із запровадження графіку документообороту. Важливим етапом забезпечення функціонування облікової системи з капітального інвестування є затвердження наказом підприємства підрозділів або посадових осіб, відповідальних за окремі напрями діяльності у цій сфері.

Проблема досконалого документування – одна з найважливіших, оскільки документ має юридичну силу і підтверджує достовірність облікової інформації, тобто забезпечує досягнення основної мети обліку – продукування достовірної

та неупередженої інформації. Первинні документи обліку капітальних інвестицій залежать від того, який варіант інвестування прийнятий підприємством: будівництво, придбання, реконструкція чи модернізація необоротних активів. Так, наприклад, приймання закінчених робіт при добудові, реконструкції та модернізації оформлюється актом виконаних робіт ф. № КБ-2, а також актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів ОЗ-2, який є тим первинним документом, на основі якого проводяться відповідні записи про збільшення первинної вартості таких об'єктів.

Важливою складовою організації обліку капітальних інвестицій є відкриття в робочому плані рахунків додаткових субрахунків до рахунку 15 "Капітальні інвестиції" зокрема: субрахунок 156 "Поліпшення власних об'єктів основних засобів"; субрахунок 157 "Поліпшення орендованих основних засобів", на якому відображаються витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів, що знаходяться як в операційній, так і у фінансовій оренді та ін. Для належного функціонування системи аналітичного обліку капітальних інвестицій до кожного із субрахунків встановлюється перелік можливих статей обліку витрат інвестування та визначається система їх кодування і реєстрації з дотриманням вимог П(С)БО 16 "Витрати".

Не менш важливим чинником у системі організації обліку витрат є ведення реєстрів аналітичних рахунків за кожним об'єктом капітального інвестування. Порядок ведення реєстрів залежать від виду витрат у сфері капітального інвестування. Реєстри заповнюються на підставі первинних документів, що в подальшому впливає на формування інвентарної вартості облікових об'єктів необоротних активів.

У процесі організації обліку капітального інвестування важливим є виокремлення центрів витрат і центрів відповідальності, що пояснюється багатоступеневим характером здійснення інвестицій. Чим більш детальним буде поділ, тим більш повною та всебічною буде інформація щодо капітальних інвестицій.

Отже, управління процесом інвестування залежить від належної сучасним умовам організації бухгалтерського обліку, що дасть змогу забезпечити достатні можливості для прийняття управлінських рішень у цій сфері діяльності.

### **Список використаних джерел**

1. Євдокимов В.В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства / В.В. Євдокимов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2009\\_4/10.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/10.pdf)
2. Куцик П. О. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних

активів підприємства [Текст]: монографія / П. О. Куцик, І. М. Дрогобицький, З. П. Плиса, Х. І. Скоп. – Львів.: Растр-7, 2016. – 268 с.

УДК 657

*Куцик П. О.,*  
Львівський торговельно-економічний університет,  
ректор, професор кафедри бухгалтерського обліку

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ**

В умовах мінливості та динамічності економічних умов господарювання система бухгалтерського обліку повинна повною мірою відповідати вимогам сучасної економіки. Однією з найважливіших функцій бухгалтерського обліку як системи є формування і надання зацікавленим користувачам (власникам, потенційним інвесторам, управлінському персоналу різних рівнів управління, кредиторам, постачальникам і покупця, державним регулюючим і контролюючим органам тощо) релевантної інформації для прийняття ефективних і обґрунтованих управлінських рішень. Особлива увага має приділятися обліку власного капіталу, оскільки він є одним з найважливіших джерел коштів для функціонування і розвитку будь-якого бізнесу. Тому інформація про власний капітал є особливо корисною і важливою для управління його формуванням і ефективним використанням.

Незважаючи на досить широке коло вчених і практиків, що займаються проблемою постійного удосконалення обліку власного капіталу, залишаються невирішеними багато питань, які потребують подальших досліджень.

З точки зору економічного підходу до трактування капіталу погляди на капітал характеризує певну щабель розвитку суспільства, відображаючи при цьому лише окремі сторони сутності капіталу. Для повного розкриття змісту капіталу необхідно використовувати комплексний підхід до його визначення та розглядати капітал як складну, багатогранну економічну категорію з безліччю постійно взаємодіючих елементів. На нашу думку, капітал являє собою соціально-економічні відносини з участю власників-інвесторів і працівників з приводу формування грошових, матеріально-речових, інформаційних ресурсів і умов для їх відтворення.

Правовий (юридичний) підхід до визначення капіталу, насамперед, характеризує легітимні форми капіталу. Форма капіталу залежить від організаційно-правової форми організації. З точки зору юридичної підходу капітал розглядається як майнові відносини власників капіталу і господарюючих суб'єктів. Тут виділяється пайовий капітал, статутний капітал та ін.

Обліковий погляд на капітал є синтезом економічного і правового підходу. У бухгалтерському обліку капітал розглядається як економічна



категорія, як джерело формування майна суб'єкта господарювання, але при цьому форма і структура капіталу визначена нормативними актами загальної юрисдикції та установчими документами підприємства.

Поняття капіталу в МСФЗ міститься в Принципах складання та подання фінансової звітності (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) [1], де капітал трактується як залишкова частка в активах організації після вирахування всіх її зобов'язань. Тобто капітал в міжнародних стандартах відповідає поняттю чистих активів. При складанні звітності відповідно до міжнародних стандартів у балансі підприємства капітал представляється наступними компонентами: акціонерний капітал (shared capital); додатковий капітал – сформований за рахунок перевищення продажної вартості акцій над номінальною, емісійного доходу (capital paid-in excess of par value; share premium); резерви (reserves); накопичений чистий прибуток (retained earnings); резерви, сформовані за рахунок чистого прибутку (appropriations of retained earnings to reserves); резерви на підтримку капіталу (capital maintenance adjustments); позитивні курсові різниці (revaluation surplus, certain exchange differences).

Власний капітал в бухгалтерському обліку різних країн трактується по-різному. Але можна виділити й основні схожі риси (табл. 1). У більшості країн власний капітал розкривається в балансі у наступних розрізах: статутний капітал, нерозподілений прибуток і резерви.

Таблиця 1

**Відображення власного капіталу  
у фінансовій звітності підприємств різних країн**

Країна	Елементи власного капіталу, що відображаються у фінансовій звітності								
	зарес- тований (пайовий капітал)	капітал у дооцінках	додатко- во вкладе- ний капітал	резерв- ний капітал	нерозпо- ділений прибуток (непоко- ритий збиток)	неопла- чений капітал	вилуче- ний капітал	інші резерви	фонди
Україна	+	+	+	+	+	+	+		
Австрія	+			+	+			+	
Бельгія	+		+	+	+			+	+
Велика Британія	+		+	+	+				
Німеччина	+			+	+			+	+
Республіка Польща	+		+	+	+	+		+	
США	+		+		+				+
Франція	+		+		+				+
Швейцарія	+			+	+			+	
Швеція	+			+	+			+	
Японія	+			+	+			+	

При організації бухгалтерського обліку власного капіталу і його елементів особливу увагу доцільно приділити постановці аналітичного обліку даних об'єктів, щоб сформовані аналітичні показники могли використовуватися як підґрунтя для управління та оптимізації структури капіталу. Це дозволить включати в управлінську звітність тільки релевантну і достатню інформацію, яка б відповідала критеріям оперативності і точності.

Розкриття в фінансовій чи інтегрованій звітності аналітичних даних про власний капітал дозволяє робити звітність більш прозорою і зрозумілою, тим самим, збільшивши інвестиційну привабливість компанії (підприємства).

Таким чином, управління власним капіталом неможливе без подальшого удосконалення методології бухгалтерського обліку, інформація якого висвітлює не тільки стан і зміни стану об'єктів управління, але одночасно виступає підґрунтям для прийняття управлінських рішень.

### **Список використаних джерел**

1. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.auasb.gov.au> > Framework\_07-04nd

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

**УДК 657.1**

*Ленетан І.М.*

Вінницький національний аграрний університет,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку

### **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЕКОЛОГІЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

У процесі оцінювання меж впливу людства на навколишнє природне середовище ключова роль відводиться інформуванню. Бухгалтерський облік є системою формування достовірної, релевантної, повної інформаційної бази, на підставі якої здійснюється процес управління як окремим суб'єктом господарювання, так і економікою на рівні держави.

У науковій літературі поняття «екологічні зобов'язання» має неоднозначне трактування: або відбувається ототожнення екологічних зобов'язань з екологічними витратами, або ж вони визначаються наслідками екологічного характеру. Так, Базилевич В. та Вальтер Д. визначають «екологічні зобов'язання» як наслідок екологічного характеру, обумовлений взаємодією підприємств із навколишнім середовищем, що може здійснити суттєвий вплив на фінансовий стан [2, с. 315].

Бичкова С.М. і Єгоров М.Ю. «екологічні зобов'язання» визначають як наслідок екологічного характеру, обумовлений взаємодією підприємств з навколишнім середовищем, що може здійснити суттєвий вплив на фінансовий стан [1, с. 21].

Замула І.В. вважає, що під екологічними зобов'язаннями варто розуміти зобов'язання, що виникають у результаті здійснення діяльності суб'єктів господарювання, які впливають на стан навколишнього природного середовища, і за недотримання норм екологічного законодавства тягнуть за собою компенсацію збитку, виплату штрафів [3, с. 119].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язання – це заборгованість, що виникла в наслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому, як очікується призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання», зобов'язання визнаються, коли їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення, трактування ж поняття «екологічні зобов'язання» зовсім відсутнє. Доцільно було б доповнити П(С)БО 11 абзацом про екологічні зобов'язання, їх визнання та відображення.

Екологічні зобов'язання можуть виникати в результаті:

- здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів);
- недотримання норм екологічного законодавства, які тягнуть за собою компенсацію завданої шкоди, виплату штрафів тощо;
- добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище виходячи з міркувань піклування про свою репутацію.

Екологічні зобов'язання можуть бути двох видів: умовні і реальні. Умовні формуються на підставі того, що підприємство в майбутньому буде змушене здійснювати природоохоронні заходи через забруднення, здійснене сьогодні. Такі зобов'язання важко піддаються підрахунку у зв'язку з:

- труднощами встановлення джерел викидів або скидів і вжиття заходів для виправлення ситуації;
- технологічними невизначеностями, що ускладнюють визначення рівня забруднення та рівня витрат, пов'язаних із проведенням заходів для виправлення ситуації;
- відсутності порядку розподілу витрат між забруднювачами;
- неналагодженим екологічним законодавством.

Відображення в системі бухгалтерського обліку умовних екологічних зобов'язань неможливе.

Реальні екологічні зобов'язання – це зобов'язання, що виникають на підставі договірних чи законодавчих відносин, суму яких можна точно оцінити, і які можуть бути включені в бухгалтерську звітність підприємства.

Залежно від терміну погашення реальні екологічні зобов'язання

поділяються на поточні і довгострокові.

Поточні екологічні зобов'язання розділені на групи – зобов'язання, що виникають: 1) під час використання природних ресурсів; 2) під час компенсації шкоди, штрафів; 3) під час усунення негативних впливів на навколишнє середовище, – та відповідні підгрупи з метою визначення розрізів інформації для складання внутрішньої та зовнішньої звітності підприємства.

Перша і друга з виділених груп, включають екологічні податки, передбачені законодавством країни. В Україні кількість податків і платежів екологічного спрямування ледве сягає 20, що значно менше, ніж в країнах Європейського союзу, де зазначених податків близько 370 видів [3, с. 121]. Значна деталізація екологічних податків і платежів змушує кожного суб'єкта господарювання стежити за впливом власної діяльності на навколишнє природне середовище, сприяти збереженню та відновленню природних ресурсів та їх екологічного стану, а, отже, і впровадженню принципів сталого розвитку.

Щодо третьої групи зобов'язань – зобов'язання, що виникають під час усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище, – вони виникають на підставі договору з контрагентами щодо усунення негативних наслідків впливу діяльності підприємства на навколишнє природне середовище, а також можуть включати й інші зобов'язання за умови усунення наслідків забруднення власними силами підприємства.

Довгострокові екологічні зобов'язання включають всі зобов'язання, які не є поточними, і стосуються екологічної діяльності підприємства.

Реальні екологічні зобов'язання можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання за такими розрізами аналітики, відображеними в табл. 1 [4, с. 97].

*Таблиця 1*

### **Облік реальних екологічних зобов'язань**

Рахунок	Напрями обліку
64 «Розрахунки за податками і платежами»	Зобов'язання, які виникли через видобуток корисних копалин, забруднення довкілля та шкоди від техногенних катастроф; зобов'язання за екологічними податками і платежами
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	У розрізі контрагентів
68 «Розрахунки за іншими операціями»	
65 «Розрахунки за страхуванням»	

Облік поточних екологічних зобов'язань потрібно вести на рахунках 6 класу, а довгострокові екологічні зобов'язання потрібно обліковувати на рахунках 5 класу.

Таким чином, для функціонування ефективної системи бухгалтерського обліку на підприємстві важливе значення має облік екологічних зобов'язань.

Екологічні зобов'язання виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, яке тягне за собою компенсацію завданої шкоди, виплату штрафів тощо, добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище, виходячи з міркувань піклування про свою репутацію.

### **Список використаних джерел**

1. Бычкова С.М., Егоров М.Ю. Роль и значение экологического учета и аудита в рыночной экономике. *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*. 2001. № 9. С. 20-23
2. Глосарій зеленого бізнесу: укр.-нім.-рос.-англ. / В. Базилевич [та ін.]; наук. ред.: проф. В.Базилевич, проф. Д.Вальтер. К.: Знання, 2010. 518 с.
3. Замула І. В. Управління екологічними зобов'язаннями: обліковий та маркетинговий підходи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2016. Вип. 2-3. С. 116-129
4. Коблянська О. І., Цибульник М. О. Екологічні витрати та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9(2). С. 93-98

**УДК 657.1.011.56**

*Литвиненко В.С.*

Національний університет біоресурсів і природокористування України,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування

*Томілова-Яремчук Н.О.*

Білоцерківський національний аграрний університет,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування

*Хомовий С.М.*

Білоцерківський національний аграрний університет,  
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УМОВАХ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ**

На початку ХХІ століття умови виробництва у світі почали різко змінюватися, розпочалася чергова, уже четверта промислова революція. Процеси виробництва стали глобалізованими, широко використовуються інтернет і хмарні технології. Автоматизовані та роботизовані системи і технології перетворилися із допоміжного засобу праці у альтернативну технологію виробництва. Велику частину процесів здійснюють автоматизовані технологічні лінії, а працівники виконують обслуговування обладнання. Така зміна потребує переосмислення і належної оцінки як з боку економічної теорії, так із боку бухгалтерського обліку. Настає час діджиталізації обліку.

Дослідження методичних аспектів автоматизації обліку та застосування інформаційних систем в бухгалтерському обліку проводили Ф.Ф. Бутинець, С.О. Власюк, В.М. Жук, С.В. Івахненко, Л.О. Терещенко та інші.

Автоматизація управління підприємством – об’єктивний процес, який є основою створення високоорганізованого середовища, що має об’єднувати інформаційне, телекомунікаційне, програмне забезпечення, інформаційні технології, мережі, бази даних знань, інші засоби інформації. Це дасть змогу на якісно новому рівні проводити як повсякденну оперативну роботу, так і аналіз стану та перспектив діяльності в цілому, приймати науково-обґрунтовані управлінські рішення. Сьогодні існують альтернативи автоматизованого ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Кожна організація обирає той варіант, який найбільше задовольнить потреби щодо обліку господарської діяльності. Причини, які спонукають підприємства вводити інформаційні системи, обумовлені прагненням збільшити продуктивність щоденних робіт та усунути їх повторне виконання, а також плануванням за рахунок прийняття раціональних та оптимальних рішень підвищити ефективність управління підприємством [2, с. 42].

Найпоширенішим програмним забезпеченням для автоматизації обліку на сьогодні є програмні продукти системи 1С:Підприємство 8, зокрема, конфігурація «Бухгалтерія 8 для України». Серйозну конкуренцію, на наше переконання, цим прикладним рішенням складе нова лінійка програм під брендом «BAS», зокрема, програма «BAS Бухгалтерія. ПРОФ» (Рис. 1).

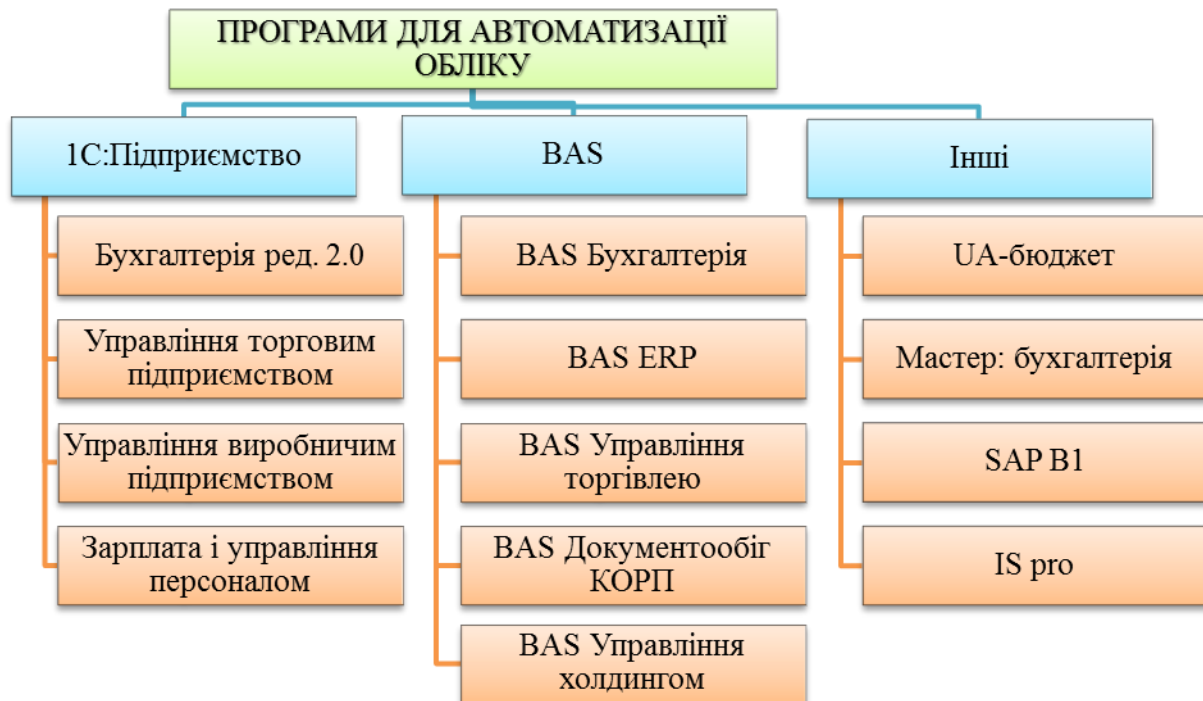
«BAS Бухгалтерія» призначена для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, включаючи підготовку обов’язкової (регламентованої) звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: гуртову і роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю (включаючи субкомісію), надання послуг, виробництво і т. д. Бухгалтерський і податковий облік ведеться відповідно до чинного законодавства України.

«BAS Бухгалтерія» забезпечує вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо бухгалтерська служба повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи, наприклад, виписку первинних документів, облік продажів тощо. Це прикладне рішення також можна використовувати виключно для ведення бухгалтерського та податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продажів, вирішувати спеціалізованими конфігураціями або іншими системами.

Особливо перспективним з точки зору діджиталізації обліку та управління підприємством, на нашу думку, є використання програмного рішення ERP-класу - «BAS ERP».

*ERP* (англ. Enterprise Resource Planning, планування ресурсів підприємства) – організаційна стратегія інтеграції виробництва і операцій управління трудовими ресурсами, фінансового менеджменту і управління активами, орієнтована на безперервну оптимізацію ресурсів підприємства за

допомогою інтегрованого пакету прикладного ПЗ, яке забезпечує загальну модель даних і процесів для всіх сфер діяльності.



**Рис. 1. Найпоширеніше програмне забезпечення для автоматизації обліку**

«BAS ERP» є інноваційним рішенням для побудови комплексних інформаційних систем управління діяльністю багатoproфільних підприємств. Рішення розроблено з урахуванням кращих практик автоматизації великого та середнього бізнесу і враховує специфіку обліку в Україні. Особливу увагу під час розробки було приділено реалізації функціональних можливостей, затребуваних великими підприємствами різних напрямків діяльності, зокрема з технічно складним виробництвом.

Дане прикладне рішення забезпечує управління наступними бізнес-процесами:

- управління фінансами;
- бюджетування;
- моніторинг та аналіз показників діяльності підприємства;
- регламентований облік;
- управління персоналом і розрахунок заробітної плати;
- управління виробництвом;
- управління витратами і розрахунок собівартості;
- організація ремонтів;
- управління продажами;
- управління взаємовідносинами з клієнтами;
- управління закупівлями;

– управління складом і запасами.

Використання сучасного програмного забезпечення вимагає значного підвищення кваліфікації облікового персоналу, розвитку фахових компетенцій. Відповідно до цих компетенцій потрібно формувати перелік курсів та завдань практики для студентів чи слухачів курсів, які спрямовані на працевлаштування в сфері автоматизації обліку та бізнесу [1, с. 44].

Отже, розвиток бухгалтерського обліку в умовах діджиталізації спрямований на використання сучасного високопродуктивного програмного забезпечення, яке підвищує продуктивність праці облікових фахівців, покращує аналітичність фінансових показників, сприяє зростанню бізнесу.

### **Список використаних джерел**

1. Глазунова О.Г. Основні вимоги до підготовки аналітиків і консультантів операційних процесів у бізнесі / Глазунова О.Г., Столярчук І.А., Литвиненко В.С. // Збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної конференції «Нові інформаційні технології управління бізнесом». – Київ, 2019 р. – С. 41-45.

2. Томілова Н.О. Сучасні автоматизовані системи – новий рівень бухгалтерського сервісу / Томілова Н.О., Хомовий С.М., Литвиненко В.С. // *Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe*. – №5 (45), 2019 р. – С. 67-72.

**УДК 657.44:[006.032/34:657]**

*Лукова О.С.,*

ННЦ «Інститут аграрної економіки», аспірантка

## **ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ ПРАВИЛАМИ**

Інвестиційна діяльність, страхування ризиків, доступ до фінансових ресурсів, залучення фінансування на сьогодні нерозривно пов'язані з фінансовими інструментами. Вони продовжують набувати все більшого поширення і закріплюють за собою статус важливого елемента глобальної економіки. Більше того сучасні ринки капіталу наповнюються все новими і новими видами фінансових інструментів, які часто виходять за рамки існуючої облікової методології.

В Україні методологічні засади облікового виміру та відображення інформації про фінансові інструменти визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» (П(С)БО 13). В міжнародній практиці таких документів кілька, а саме: Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» (МСФЗ 7), Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» (МСФЗ 9), Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові



інструменти: подання» (МСБО 32), Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (МСБО 39), Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (застосовують підприємства, які не використовують МСФЗ 9 до набрання ним чинності).

Тлумачення терміну «фінансовий інструмент», запропоноване національними стандартами, майже ідентичне трактуванню в міжнародних. П(С)БО 13 визнає фінансовим інструментом як контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого. В МСБО 32 зазначено, що фінансовий інструмент – це будь-який контракт, який приводить до виникнення фінансового активу в одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу в іншого суб'єкта господарювання. Як видно з наведеного, трактування співпадають і відрізняються лише використанням у П(С)БО терміну «інструмент власного капіталу», а в МСБО «інструмент капіталу». Проте детальніший аналіз норм вищезгаданих стандартів засвідчує еквівалентність термінів «інструмент власного капіталу» та «інструмент капіталу».

Якщо порівняти, як класифікує фінансові інструменти національний та міжнародний стандарти, то з'ясується, що відмінності полягають тільки в одному. А саме: МСБО 32 поділяє фінансові інструменти на фінансові активи, фінансові зобов'язання та інструменти власного капіталу, тоді як П(С)БО 13 виділяє ще похідні фінансові інструменти.

Така єдність у інтерпретації сутності фінансових інструментів і не значна розбіжність у їх класифікації все ж породжує запитання, яке стосується наступного: як фінансовий інструмент, який «приводить до виникнення» фінансового активу, фінансового зобов'язання або інструмента капіталу, є тими ж фінансовими активами, фінансовими зобов'язаннями та інструментами капіталу (на це прямо вказує визначена у стандартах класифікація)?

Якщо фінансовий інструмент «приводить до виникнення» фінансового активу, фінансового зобов'язання чи інструменту власного капіталу, то він не може бути тим, появу чого спричинив. Із запропонованого у П(С)БО і МСБО визначення виходить, що фінансовий інструмент має трансформуватися в якийсь інший – новий об'єкт бухгалтерського обліку. Тобто зумовлення появи, причинність цього процесу вказує на те, що і в першому випадку – поява нового елемента, і в другому – видозміна, фінансовий інструмент вже не є тим, чим був на початковому етапі. Проте запропонована у стандартах класифікація вказує на протилежне.

Більше того фінансові активи і фінансові зобов'язання як класифікаційні групи фінансових інструментів уже представлені в бухгалтерському обліку іншими об'єктами обліку. Зокрема, грошові кошти й їх еквіваленти є оборотними активами, які відображаються на рахунках третього класу, а саме: 30 «Готівка» та 31 «Рахунки в банках». Контрактне зобов'язання передати

грошові кошти є довгостроковими чи поточними зобов'язаннями, які можуть фіксуватися на рахунках п'ятого і шостого класу, таких, наприклад, як: 50 «Довгострокові позики», 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» чи 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Звідси випливає, що на практиці в системі бухгалтерських рахунків та його регістрів фіксується не сам фінансовий інструмент (контракт, який приводить до виникнення), а його складові (похідні) – фінансовий актив і фінансове зобов'язання/інструмент власного капіталу. Суперечність, закладена у трактуванні поняття «фінансові інструменти» та їх класифікації, несе ризик роздування балансу підприємств.

Проте слід звернути увагу на те, що призначення фінансових інструментів відрізняється від призначення інших активів і зобов'язань. Так оприбуткування на баланс чи списання з нього останніх (наприклад, основних засобів, запасів, кредиторської заборгованості тощо) є результатом переходу від одного суб'єкта господарювання до іншого ризиків і переваг володіння. Тоді як фінансові інструменти супроводжують розподіл ризиків і вигод між сторонами контракту.

Виходячи з описаного, логічним видається припущення, що виокремлення фінансових інструментів як окремого об'єкта бухгалтерського обліку є спробою представити одній й ті ж активи/зобов'язання під різним кутом зору (залежно від їхньої природи і призначення), на різних стадіях зміни сутності компоненти активу або пасиву балансу підприємства.

Таким чином, норми національного та міжнародних стандартів, які регламентують порядок визнання і відображення фінансових інструментів містять суперечності в інтерпретації змісту поняття «фінансовий інструмент» та класифікації. Ліквідація цієї суперечності потрібна та можлива за рахунок перегрупування фінансових інструментів, тобто внесення коректив у існуючу нині їх класифікацію.

**УДК 657**

*Марусик М.Я.*

ВП НУБіП України «Заліщицький аграрний  
коледж ім.Є.Храпливого»,  
викладач обліково-фінансових дисциплін

## **РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

Більшість вітчизняних вчених вказують на необхідність розроблення концепції подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні.

Передумовою подальшого розвитку бухгалтерського обліку в умовах світових інтеграційних процесах є:

- перегляд теоретичних основ бухгалтерського обліку з урахуванням ускладнення управління, зростання ролі інтелектуального капіталу як ключового чинника конкурентоспроможності, сучасних інформаційних технологій, тобто вивчення сучасних теорій, перегляд предмета й методу бухгалтерського обліку;

- диференціація вимог до фінансової звітності. Так, суб'єкти господарської діяльності повинні застосовувати єдині принципи оцінки та розкриття інформації, але обсяг інформації визначається винятково потребами користувачів;

- реуніфікація обліку та звітності, що передбачає відмову від жорстких форм фінансової звітності з обов'язковими кодами рядків і збереження лише загальної структури фінансових звітів і мінімальних вимог до розкриття інформації тощо;

- безперервна професійна освіта, сертифікація бухгалтерів, що сприяє зростанню кваліфікації бухгалтерів і престижу професії, зниженню ризику для учасників фондового ринку і фінансових інститутів, гармонізації української системи професійної підготовки бухгалтерів з міжнародними стандартами, підвищенню ефективності системи корпоративного управління, посиленню контролю за дотриманням норм професійної етики бухгалтерів і аудиторів;

- активна позиція бухгалтерської спільноти, а саме професійних організацій бухгалтерів і аудиторів, засобів масової інформації, зокрема професійних видань з бухгалтерського обліку;

- формування сучасної парадигми обліку та звітності, метою якої є створення інформаційної інфраструктури, адекватної вимогам ринкової економіки в інтересах усіх членів суспільства .

Загалом інтеграційні процеси й уніфікація, стандартизація обліку зокрема – явища закономірні і безповоротні, оскільки це вимоги життєвих реалій сьогодення. Питання в тому, як саме ці процеси адаптуються в національному масштабі, якими наслідками супроводжуються і наскільки продуманими є шляхи і методи їх реалізації.

Але, так як Україна тільки стала на шлях інтеграції у світовий простір, і ще досить невпевнено крокує ним, то в країні ще є час для того, щоб все привести у відповідність до міжнародних стандартів, та для розвитку всіх складових частин економіки, в тому числі і бухгалтерського обліку. Тим паче, що всі передумови для цього створено. Цими передумовами є:

- уточнення та дотримання в умовах активного розвитку різноманітних облікових систем концептуальних основ і методологічної бази бухгалтерського обліку;

- уніфікація методики визначення даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, термінології бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародної практики стандартизації;

– гармонізація на основі міжнародних стандартів фінансової звітності та з урахуванням вітчизняних потреб і можливостей методики обліку підприємницької та непідприємницької діяльності (підприємств, фінансових установ, органів державного сектора);

– безперервна професійна освіта, реалізація програми сертифікації бухгалтерів та аудиторів із забезпеченням прийнятних для широкого загалу умов та належного рівня оцінювання .

Отже, удосконалення бухгалтерського обліку в Україні зумовлене багатьма зовнішніми і внутрішніми факторами, зокрема розвитком євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва. У таких умовах міжнародні стандарти бухгалтерського обліку слід розглядати як один із основних факторів продовження і активізації реформи бухгалтерського обліку в Україні.

Так, подальший розвиток теорії бухгалтерського обліку пов'язаний з інтеграцією всіх підсистем і видів обліку в єдину інформаційну систему.

Звичайно, загальноприйняті в бухгалтерському обліку постулати за своєю суттю не є догматичними і вони можуть змінюватися. Однак, за моїм переконаннями, такі зміни мають бути науково обґрунтованими і враховувати як специфіку розвитку національної економіки, так і ментальність країни та бухгалтерів-практиків.

### **Список використаних джерел**

1. Чалий І. Бухоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / Іван Чалий. – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.
2. Дані Державної служби статистики України «Оборотні активи за видами економічної діяльності станом на 30 вересня 2011 року» [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
3. Євдокимов В.В. Надійність бухгалтерської інформації як передумова забезпечення економічної безпеки підприємства [Електронний ресурс] / В.В. Євдокимов // Вісник ЖДТУ. – 2011. - № 3. – С.46-50. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2011\\_3/8.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_3/8.pdf)
4. Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 [Електронний ресурс] / В. В. Євдокимов; Житомир. держ. технол. ун-т. — Житомир, 2011. — 37 с.: рис. — укр. — Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2011/11EVVTMO.zip>
5. Сорокина К.В. Интегрированная отчетность – новая модель отчетности для бизнеса [Электронный ресурс] / К.В. Сорокина // Журнал «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты». – 2011. - №7. – Режим доступа: <http://www.auditit.ru/articles/msfo/a24744/372245.html>

*Матвійчук Л.А.*  
Відокремлений структурний підрозділ  
«Рівненський коледж Національного університету  
біоресурсів і природокористування України»,  
викладач економічних дисциплін

## **СТАН ТА ПЕРЕВАГИ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ**

**Постановка проблеми.** В різних країнах фінансова звітність підприємств має свої відмінності, що зумовлені фінансовими, економічними, політичними та соціальними чинниками. Така відмінність у фінансових звітах значно ускладнює аналіз інформації, яку б розуміли іноземні партнери чи інвестори, що є важливою передумовою формування сприятливих умов для розвитку міжнародної співпраці. Тому виникає необхідність запроваджувати Міжнародні стандарти фінансової звітності та затверджувати їх на законодавчому рівні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням питання впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні займалось досить багато відомих науковців, таких як В. Бабич, Ф. Бутинець, С. Голов, В. Жук, Я. Крупка, Ю. Литвин, Л. Ловінська, В. Пархоменко, Я. Соколов та ін. Проте визначення особливостей складання фінансової звітності за міжнародними стандартами потребує подальшого дослідження.

**Метою дослідження** є визначення переваг і проблеми впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності у національне законодавство.

**Виклад основного матеріалу.** У березні 2014 року Україна підписала Угоду про асоціацію між Європейським Союзом, взявши на себе ряд зобов'язань, у тому числі щодо гармонізації законодавства, що регулює підприємницьку діяльність. Процес гармонізації фінансової звітності реалізується шляхом впровадження МСФЗ для підприємств – учасників ринку цінних паперів та інших підприємств суспільного значення.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності» від 11.07.2018 р. № 547 з 1 січня 2018 року визначено критерії підприємств, що зобов'язані готувати фінансову звітність за міжнародними стандартами:

- публічні акціонерні товариства;
- підприємства - емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію;
- банки;
- страховики;
- кредитні спілки;

- підприємства, які провадять діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;
- підприємства, які належать до великих підприємств (балансова вартість активів – понад 20 млн євро; чистий дохід від реалізації – понад 40 млн євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб);
- підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення, недержавне пенсійне забезпечення, допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування [2,3].

Зазначені вище підприємства, що контролюють інші підприємства, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. Підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес), але активи яких до 4 млн євро, виручка до 8 млн євро, персонал до 50 осіб можуть не подавати консолідованої фінансової звітності.

Підприємства, які не відповідають зазначеним вище критеріям, можуть вести облік та готувати фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або добровільно перейти на застосування міжнародних стандартів, якщо такий перехід відповідає стратегії розвитку підприємства (вихід на міжнародні ринки, залучення інвестицій тощо).

Перші фінансові звіти підприємства, складені за міжнародними стандартами, повинна містити інформацію, яка:

- є прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах;
- забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за МСФЗ;
- є економічно обґрунтованою.

Підприємство складає та подає свій перший звіт про фінансовий стан за міжнародними стандартами на дату переходу на МСФЗ, яка є відправною точкою для підготовки фінансової звітності відповідно до МСФЗ, та на дві наступні річні дати. Така звітність подається на підставі таксономії за міжнародними стандартами в електронній формі.

Готуючи пакета фінансової звітності за МСФЗ за рік, що закінчується 31.12.2019 р., необхідно скласти:

- три Звіти про фінансовий стан (баланси) – на 31.12.2017 р., 31.12.2018 р. і 31.12.2019 р.;
- два Звіти про сукупний дохід, Звіти рух грошових коштів та Звіти про зміни у власному капіталі за 2018 і 2019 р.р.;
- відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію для всіх поданих фінансових звітів.

Трансформація фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ зумовлює низку невіршених проблем:

- зміна системи статистичної звітності, що ґрунтується на даних фінансової звітності підприємств у разі застосування виключно МСФЗ;

- відсутність методичних рекомендацій з практичного використання стандартів ускладнює процес адаптації;
- узгодженість складання фінансової звітності з правилами ведення податкового обліку згідно з ПКУ [1];
- брак фінансування перекладу МСФЗ та ускладнена процедура їх оприлюднення;
- брак висококваліфікованих професіоналів з МСФЗ.

Важливо визначити не тільки проблеми, а й переваги впровадження МСФЗ у національне законодавство.

Перевагами є те, що складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дозволяє:

- зіставляти фінансову звітність на основі єдиних принципів складання звітності;
- залучати інвестиції через прозорість і зрозумілість звітності;
- отримати необхідну інформацію для ухвалення управлінських рішень;
- зменшити вартість залученого капіталу (не потрібно робити зайві процедури аналізу, порівняння та переклад звітності під зрозумілі для інвестора стандарти);
- збільшити міжнародні інвестиції і вийти на закордонні ринки;
- полегшити стандартизацію інформаційних систем ведення обліку;
- надати бухгалтеру певну свободу дій у межах заданих МСФЗ параметрів;
- забезпечити більшу довіру з боку потенційних інвесторів, для яких застосування МСФЗ є свідченням надійності та прозорості отриманої інформації;
- проведення аудиту за МСФЗ, що є більш ефективним через взаємозв'язок стандартів МСФЗ і міжнародних стандартів аудиту (МСА), єдине розуміння цілей фінансової звітності [1].

**Висновки.** Використання МСФЗ в Україні залежить від ефективності вирішення вище окреслених проблем, для яких необхідна координація дій та рішень органів влади, суб'єктів господарювання та представників професійної спільноти бухгалтерів та аудиторів України. Сформована звітність відповідно до МСФЗ є важливою передумовою формування сприятливих умов для розвитку міжнародної співпраці.

#### **Список використаних джерел**

1. Податковий Кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення: 01.03.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 28.09.19)
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-14-ВР. Дата оновлення: 16.11.2018. URL: : <http://zakon.rada.gov.ua>(дата звернення: 28.29.19);

3. Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.07.2018 № 547. Дата оновлення: 17.07.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 28.09.19).

4. Товкун Л.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності: особливості впровадження в Україні. Юридичний науковий електронний журнал. 2019. №4. URL: [http://www.lsej.org.ua/4\\_2019/75.pdf](http://www.lsej.org.ua/4_2019/75.pdf) (дата звернення: 24.09.2019).

## УДК 637

*Мельник Т.Г.*

Київський національний університет імені Тараса Шевченка  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аудиту

### **ОБЛІК СТРАХОВИХ ВИПЛАТ ПО СТРАХУВАННЮ ВІД НЕЩАСНОГО ВИПАДКУ ТА ПРОФЕСІЙНИХ ЗАХВОРЮВАНЬ**

Реалізація конституційного права працівників на охорону їх життя і здоров'я у процесі трудової діяльності, на належні, безпечні і здорові умови праці, регулюється Законом України «Про охорону праці» [1].

«З метою забезпечення національних інтересів України щодо сталого розвитку економіки, громадянського суспільства і держави для досягнення зростання рівня та якості життя населення, додержання конституційних прав і свобод людини» підписано Указ Президента України від 30.09.2019 року №722/2019 «Про цілі сталого розвитку України на період до 2030 року», підтримуючи проголошені резолюцією Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй від 25 вересня 2015 року № 70/1 глобальні цілі сталого розвитку до 2030 року та результати їх адаптації з урахуванням специфіки розвитку України, зокрема [2]: *ціль 3* - забезпечення здорового способу життя та сприяння благополуччю для всіх у будь-якому віці; *ціль 8* - сприяння поступальному, всеохоплюючому та сталому економічному зростанню, повній і продуктивній зайнятості та гідній праці для всіх.

Основним документом, що регулює відносини між власниками підприємства (уповноваженими ними органами) і найманими працівниками, є колективний договір у якому один з розділів має встановлювати взаємні зобов'язання сторін щодо регулювання умов і охорони праці на підприємстві (ст. 7 Закону України Про колективні договори). Крім того, відповідно до ст. 20 Закону про охорону праці в колективному договорі сторони передбачають: 1) соціальні гарантії працівникам у галузі охорони праці на рівні не нижче визначеного законодавством; 2) обов'язки роботодавця і працівників з охорони праці; 3) комплексні заходи щодо: - досягнення встановлених нормативів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища; - підвищення існуючого



рівня охорони праці; - запобігання випадкам виробничого травматизму, професійного захворювання, аваріям і пожежам. Також у колективному договорі встановлюють обсяги і джерела фінансування зазначених заходів щодо охорони праці. Крім того, колективний договір може передбачати додаткові порівняно з чинним законодавством гарантії, соціально-побутові пільги [3].

Одним із видів соціального страхування, який забезпечує виконання гарантій застрахованим особам (потерпілим) є загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, управління яким здійснює Фонд соціального страхування України (ФССУ).

Страхові виплати, які повинні відшкодувати шкоду, заподіяну потерпілому внаслідок ушкодження його здоров'я або в разі його смерті особам, які мають на це право [4,5]:

1) *допомогу по тимчасовій непрацездатності* (виплата як за рахунок роботодавця (страхувальника) перші 5 календарних днів, так і за рахунок коштів ФССУ (починаючи із 6 – го дня) - у розмірі 100 відсотків середньої заробітної плати (оподаткованого доходу)). В обліку страхувальника така страхова виплата відображається: Дт 949 Кт 663 на суму перших 5-ти днів; Дт 378 Кт 663 на суму за рахунок ФССУ на підставі листка непрацездатності та акта розслідування нещасного випадку за формами діючими з 01.07.2019 року (Н-1/П - якщо нещасний випадок пов'язаний із виробництвом; Н-1/НП - якщо нещасний випадок не пов'язаний із виробництвом; П-4 - хронічне професійне захворювання (отруєння)). В цілях оподаткування такі виплати розглядаються як заробітна плата (ставка 18% податку з доходів фізичних осіб та 1.5% військового збору [6]);

2) *одноразову допомогу в разі стійкої втрати професійної працездатності або смерті потерпілого* (при встановленні МСЕК стійкої втрати професійної працездатності) - визначається відповідно до ступеня втрати професійної працездатності, виходячи з 17 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на день настання права потерпілого на страхову виплату. Якщо комісією з розслідування нещасного випадку встановлено, що ушкодження здоров'я настало не лише з причин, що залежать від страхувальника, а і внаслідок порушення потерпілим нормативних актів про охорону праці, розмір одноразової допомоги підлягає зменшенню, але не більше як на 50 відсотків [5].

3) *щомісячну страхову виплату втраченого заробітку потерпілого* (при встановленні МСЕК стійкої втрати професійної працездатності) - встановлюється відповідно до ступеня втрати професійної працездатності та середньомісячної заробітної плати потерпілого перед настанням страхового випадку. Максимальний розмір не повинен перевищувати 10 розмірів прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб на дату настання права на страхову виплату. Мінімальний розмір призначеної щомісячної

страхової виплати потерпілому у перерахунку на 100 відсотків втрати професійної працездатності не може бути меншим за прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб, на дату настання права на страхову виплату.

4) *страхову виплату потерпілому у розмірі його середньомісячного заробітку* при тимчасовому переведенні його на легшу, нижчеоплачувану роботу – середній заробіток зберігається страхувальником за потерпілим на строк, визначений лікарсько-консультаційною комісією (ЛКК), або до встановлення стійкої втрати професійної працездатності (МСЕК) протягом двох тижнів з дня переведення за рахунок власних коштів, починаючи з п'ятнадцятого дня – за рахунок коштів ФССУ;

5) *щомісячну страхову виплату особам, які мають на неї право в разі смерті потерпілого* – розділ V [5] - максимальний розмір щомісячної страхової виплати не повинен перевищувати 10 розмірів прожиткового мінімуму, встановленого для працездатних осіб на дату виплат, перерахунку за рахунок коштів ФССУ;

6) *відшкодування вартості поховання потерпілого та пов'язаних з цим ритуальних послуг* - у розмірі не вище граничних розмірів витрат на поховання потерпілого та пов'язаних з цим ритуальних послуг, які діяли на день поховання відповідно постанови Кабінету Міністрів України від 11.07.2001 № 826 «Про затвердження Порядку проведення витрат на поховання у разі смерті потерпілого від нещасного випадку на виробництві або професійного захворювання» - за рахунок ФССУ.

У разі настання нещасного випадку на виробництві, профзахворювання (отруєння) чи аварії роботодавець зобов'язаний проводити розслідування (спеціальне розслідування) відповідно до Порядку проведення розслідування та ведення обліку нещасних випадків, професійних захворювань та аварій на виробництві, затвердженого постановою КМУ від 17.04.2019 р. № 337 [7] в такому порядку: виявлення нещасного випадку; повідомлення лікувально-профілактичним закладом підприємства та відповідних органів про звернення потерпілого; повідомлення роботодавцем (страхувальником) відповідних органів про нещасний випадок та організація його розслідування; проведення розслідування нещасного випадку (спеціально створення комісія); ухвалення рішення щодо призначення страхових виплат; звернення роботодавця (страхувальника) до Фонду соціального страхування стосовно фінансування.

#### **Список використаних джерел:**

1. Про охорону праці, Закон України від 14 жовтня 1992 року № 2694-ХІІ із змінами та доповненнями, [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

2. «Про цілі сталого розвитку України на період до 2030 року», Указ Президента України від 30.09.2019 року №722/2019, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <https://www.president.gov.ua/documents/7222019-29825>

3. Організація охорони праці на підприємстві, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://goo.gl/APbCXc>

4. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23 вересня 1999 року № 1105-XIV зі змінами від 28.12.2014 № 77-VIII, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>

5. Порядок призначення, перерахування та проведення страхових виплат, Постанова правління Фонду соціального страхування України 19.07.2018 № 11, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011890-18>

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755 – VI із змінами та доповненнями, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>

7. Порядок розслідування та обліку нещасних випадків, професійних захворювань та аварій на виробництві, затверджений постановою КМУ від 17.04.19 р. № 337, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/337-2019-%D0%BF>

## УДК 657:631.1

*Мельниченко І.В.*

Національний інститут раку, к.е.н., доцент, заступник головного бухгалтера

### **ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ ЗА НЕОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ: ПРОБЛЕМИ ПОРІВНЯНОСТІ ПОКАЗНИКІВ**

Інформаційне забезпечення управління є важливим аспектом у прийнятті відповідних рішень. Адже сучасні умови господарювання вимагають від управління установами державного сектору зосередження особливої уваги в питаннях його подальшого розвитку. Поряд із аналізом та контролем цільового використання коштів та виконанням бюджетів, оцінка майбутнього фінансового стану, прогноз майбутньої фінансової та економічної стійкості надалі стає все більш актуальною в умовах сьогодення. Особливо актуальним це питання стає для бюджетних установ медичної галузі.

Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі спрямовано на приведення обліку до єдиних методологічних засад та дає можливість аналізу діяльності установ.

Критичний огляд літературних джерел з проблеми методології обліку доходів та витрат установ державного сектору дає можливість стверджувати про актуальність даного питання. Свої праці даній тематиці присвячують ряд науковців. Зокрема, Гільорме Т.В., Лень А.В. (2017 р.), Кемарська Л. Г. (2018 р.), Петрова Л.С., Міняйлик В.В. (2016 р.), Хорунжак Н. М. (2016 р.).

Проте, враховуючи постійні законодавчі зміни в обліку установ державного сектору залишаються неврегульованими ряд проблемних питань,

зокрема й в частині відображення доходів та витрат в системі рахунків бухгалтерського обліку, їх порівнянність.

Актуальність даного питання першочергово пояснюється тим, що «фінансування установи має здійснюватися з дотриманням певних принципів. Першочерговим є цільове використання бюджетних асигнувань, що означає витрачання коштів винятково за їхнім призначенням, яке зазначене у кошторисі бюджетної установи», [1].

Порівнянність доходів та витрат загального фонду установи дає можливість визначити рівень виконання відповідних державних програм та заходів. Доходи та витрати спеціального фонду дають можливість визначити економічний результат надання платних послуг установи та цільовий характер використання безоплатно наданих активів.

В основі порівнянності показників доходів та витрат повинні лежати їх однакові ознаки поділу (класифікаційні ознаки). В іншому випадку здійснити порівняння цих показників та зробити достовірні висновки щодо цільового використання коштів та рівень понесення витрат є недоцільним та необ'єктивним.

В обліку бюджетний установ доходи та витрати класифікуються за різними ознаками, в основі яких лежить джерело отримання доходів та економічний зміст операцій за якими понесені витрати. Розрізняють доходи та витрати загального та спеціального фонду, які в свою чергу поділяються на доходи та витрати за обмінними та необмінними операціями.

Зокрема, до доходів за необмінними операціями належать доходи від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт), трансфертів, благодійні внески, гранти та дарунки, [2]. Витрати за необмінними операціями включають трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо) та витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо, [2].

Для відображення інформації про доходи отримані установою за необмінними операціями передбачено рахунок 75 «Доходи за необмінними операціями». На цьому рахунку узагальнюється інформація зокрема, про доходи від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт), благодійні внески, гранти та дарунки, [2].

Відповідно до змін, внесених наказом Міністерства фінансів України від 13.06.2017 р. № 571 до Наказу Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219 «Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» призначення рахунка 85 «Витрати за необмінними операціями» дещо змінено. За цим рахунком не передбачено узагальнення інформації про витрати за операціями з безоплатно отриманими активами (благодійні внески, гранти та дарунки).

Для узагальнення таких витрат використовується два рахунки 8013 та 8113 з однаковою назвою «Матеріальні витрати». Передумовою для застосування

цих рахунків є передусім напрям використання безоплатно отриманих активів: 8013 «Матеріальні витрати» — у разі використання матеріальних цінностей у процесі основної діяльності установи та на виконання програм; 8113 «Матеріальні витрати» — витрачання в процесі надання послуг, виготовлення продукції або виконання робіт, [3].

Дане розмежування є доцільним для аналізу структури витрат за видами діяльності установи. В даному випадку, видно яка частина безоплатно отриманих активів була використана на потреби установи в межах основної діяльності та надання платних послуг.

Проте, виникає проблема з формуванням інформації про цільовий характер використання ресурсів, а саме напрями використання коштів за необмінними операціями та її подальший аналіз. Адже, за такої методики відображення понесених витрат з використання активів, отриманих як гуманітарна допомога, благодійні внески, гранти та дарунки на рахунках бухгалтерського обліку узагальнюються в частині витрат на виконання бюджетних програм та на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт).

Таким чином, з метою порівняння показників отриманих доходів за необмінними операціями (рахунок 7511 «Доходи за необмінними операціями») з аналогічними витратами слід брати до уваги не лише рахунок 85 «Витрати за необмінними операціями», а й рахунки 8013 «Матеріальні витрати» та 8113 «Матеріальні витрати». Проте, таке порівняння можливе на рівні аналітичних рахунків в розрізі джерел фінансування.

Порівняння доходів та витрат за необмінними операціями з метою визначення їх доцільності та цільового спрямування у формах фінансової звітності носитиме необ'єктивний характер. Адже, у даних формах звітності інформація про доходи та витрати має узагальнений вигляд.

Отже, на цьому підґрунті виникає необхідність у подальшому удосконаленні інформаційного забезпечення управління доходами та витратами установ державного сектору з метою об'єктивної оцінки їх раціонального та цільового використання.

### **Список використаних джерел**

1. Гільорме Т.В., Лень А.В. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін. Економіка і суспільство. Випуск № 10. 2017. URL:

[http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10\\_ukr/123.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/123.pdf)

2. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219 «Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі». URL:

<https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/poryadok-zastosuvannya-planu-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku-v/>

3. Облік запасів: найактуальніше у доступному форматі. Бюджетна бухгалтерія. травень, 2017. № 20 . URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/may/issue-20/article-27771.html>

**УДК 657:351**

*Мороз Ю.Ю.,*  
Житомирський національний агроекологічний університет,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку оподаткування та аудиту,  
д.е.н., професор  
*Цаль-Цалко Ю.С.,*  
Житомирський національний агроекологічний університет,  
професор кафедри бухгалтерського обліку оподаткування та аудиту,  
д.е.н., професор

### **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНСТРУМЕНТ ПОДОЛАННЯ ФІНАНСОВОЇ КОРУПЦІЇ**

Корупція визнається серйозною проблемою України яка негативно впливає на економічне зростання та імідж держави, веде до незаконного особистого збагачення, розбаразювання природних ресурсів, погіршує соціальне становище населення та рівень довіри суспільства і призводить до зниження прямих іноземних інвестицій. За підсумками 2018 року Україна в рейтингу «Індекс сприйняття корупції» посіла 122-е місце в світі, розділивши його з Малі, Малаві та Ліберією. Саме через корупцію світова економіка щороку втрачає 2,6 трильйона доларів, а Україна до 3 % зростання ВВП. В Україні у 2018 році тільки органами ДФС було виявлено 55 конвертаційних центрів, якими проконвертовано 12,1 млрд.грн.

Загалом корупція – це протиправна діяльність, яка полягає у використанні службовими особами їхніх прав та посадових обов'язків для тіньового збагачення фізичних осіб. Всесвітній банк визначає корупцію як зловживанням службовим становищем з метою особистої вигоди.

Метою корупції є зазіхання на державну і комунальну власність, рухоме і нерухоме майно, природні і фінансові ресурси суспільства. Водночас, корупційні ресурси формуються з відповідних джерел через приватний бізнес на рівні підприємницьких структур, які задіяні у корупційних схемах в процесі здійснення господарських операцій, що відображаються в системі бухгалтерського обліку.

Проте публікацій, які припускають наявність зв'язку між корупцією та бухгалтерським обліком, що забезпечується професійною діяльністю працівників бухгалтерських служб суб'єктів господарювання в Україні практично не має [1].

Професор З.А. Саліхов зауважує, що вагомою проблемою корупційних зловживань є участь працівників облікових та контролюючих служб. Адже бухгалтер знає методи і способи здійснення заходів контролю та є ефективною складовою запобігання корупції. Водночас він має необмежені можливості у складанні фіктивних документів, наданні різноманітних несправжніх договорів та угод на послуги чи роботи, які фактично не були виконані. Автор вважає, що належне ведення бухгалтерського обліку практично не залишає можливості для фіктивних операцій з руху матеріальних цінностей, грошових коштів та іншого майна, яке перебуває на балансі. Більше того, на стадії обробки первинних документів застосування елементарних способів попереднього та поточного контролю дасть змогу виявити ознаки незаконної діяльності і практично виключає можливість проведення сфальсифікованих операцій і угод [2].

Професійні бухгалтери і аудитори розглядаються сьогодні, як постачальники інформаційних послуг від якості яких залежить довіра суспільства до влади, а бухгалтерська професія є такою, що обслуговує населення. В 1999 році Міжнародна федерація бухгалтерів з метою обговорення можливого вкладу фахівців в сфері обліку в боротьбу з корупцією опублікувала доповідь «Бухгалтерська професія і боротьба з корупцією». Суспільство сподівається побачити у професійній діяльності бухгалтерів дієвий бар'єр корупційним (антисуспільним) діям.

Найбільш уразливими сферами фінансової корупції об'єкти якої відображають в бухгалтерському обліку є: бюджетні кошти (в тому числі міжнародна допомога); приватизація державного майна; паливно-енергетичний сектор; розподіл державної власності, земля, природні багатства; митна сфера.

Корупційна діяльність через використання інструментів облікового процесу здійснюється за наявності джерел корупційних ресурсів, об'єктів і суб'єктів (працівників) професійної діяльності в системі бухгалтерського обліку.

Джерелами корупційних ресурсів, які відображаються в системі бухгалтерського обліку і контролюються фахівцями бухгалтерських служб можуть бути господарські операції з бюджетними коштами та активами державної і комунальної власності, як об'єкти облікового процесу. Зокрема, як свідчать проведені дослідження це:

1) рух грошових коштів у повному обсязі, які належать до державного та комунальних бюджетів і цільових фондів та виділяються господарюючим структурам на надання послуг, що фактично не будуть виконуватися, а мають тільки документальний характер для безпідставного їх списання на збагачення службових осіб (гроші надходять на роботи, які не виконуються);

2) передача певної частки бюджетних грошових коштів загального фінансування, які не будуть використанні на здійснення окремих витрат, при цьому передбачені послуги надаються з порушенням технологічного процесу (гроші надходять на фінансування витрат відповідно до повного технологічного

процесу, який виконується тільки частково без здійснення певних робіт і витрат);

3) неоприбутковані (не відображені в балансі) активи від господарської діяльності, які використовуються безпосередньо або через переробку для одержання грошових коштів в тіньовій економіці (продукція сільськогосподарського виробництва, лісові та рибні ресурси, видобування корисних копалин);

4) списані сумнівні борги, які фактично одержані від покупців-дебіторів;

5) невідповідність оцінки реалізованих (переданих) активів їх справедливій вартості;

6) перераховані постачальникам кошти (передані активи) за які не були одержані відповідні ресурси (продукція, товари, роботи і послуги);

7) одержані (передані) активи в результаті безпідставно прийнятих рішень щодо податкової політики і державної підтримки до суб'єктів господарювання. У 2018 році тільки ДФС України було попереджено незаконно заявленого до відшкодування ПДВ на суму 1,3 млрд.грн. [3].

Для попередження фактів корупційної діяльності головний бухгалтер повинен виконувати свої посадові обов'язки щодо законних наказів та розпоряджень свого керівника (власника), який несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві загалом.

На жаль, чітких норм поведінки головного бухгалтера приватних, комунальних і державних підприємств при отриманні ним незаконних розпоряджень законодавчих і виконавчих органів управління (осіб) підприємства на сьогодні не прописано.

Окремі правила урегулювання етичного конфлікту до якого можна віднести незаконне розпорядження власника (керівника) викладено у Кодексі етики професійних бухгалтерів [4].

Якщо керуватися положеннями цього Кодексу, то головний бухгалтер не бюджетної установи для недопущення корупції може застосовувати такий порядок дій:

- після надходження від керівника (власника) незаконного (на думку головного бухгалтера) наказу (розпорядження) головний бухгалтер спершу інформує (усно, а потім письмово) керівника (власника) про неправомірність такого наказу (розпорядження), обґрунтовуючи власну позицію;

- при отриманні від керівника (власника) рішення про необхідність виконання наказу (розпорядження) головний бухгалтер звертається письмово до державного органу виконавчої влади що реалізує політику в сфері запобігання корупції;

- виконання головним бухгалтером наказу (розпорядження) керівника (власника) підприємства здійснюється відповідно до рішення державного органу виконавчої влади що реалізує політику в сфері запобігання корупції.

На нашу думку, саме такий порядок дій головного бухгалтера підприємства незалежно від форми власності визначений державою в



нормативних документах надасть можливість йому дотримуватися фундаментальних принципів визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів і унеможливити корупційні дії з бюджетними ресурсами та об'єктами комунальної і державної власності.

Список використаних джерел

1. Мельник Н.Г., Михайлишин Н.П. Бухгалтерський облік у системі заходів боротьби з корупцією. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Випуск 17. 2017. С. 844-848.

2. Салихов З.А. О роли бухгалтерского учета в борьбе с коррупцией. *Аудит и финансовый анализ*. 2012. № 1. С. 51–53.

3. Звіт Державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf>

4. Кодекс етики професійних бухгалтерів. Рада з Міжнародних стандартів етики бухгалтерів. URL: <file:///C:/Users/user/Downloads/D6.pdf>

**УДК 657:008**

*Муравський В.В.*

Тернопільський національний економічний університет,  
д.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,

*Муравський В.В.*

Тернопільський національний економічний університет,  
викладач кафедри економічної кібернетики та інформатики

## **ВИКОРИСТАННЯ ТЕХНОЛОГІЇ ІНТЕРНЕТ РЕЧЕЙ ДЛЯ ЦІЛЕЙ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ**

Майбутнє комп'ютеризації обліку пов'язане з розвитком комунікаційних технологій. Об'єднання технічних та програмних компонентів в єдині спільні системи забезпечує інтеграцію автоматизованих економічних обчислень. Автоматизація процесів обробки облікової інформації відбувається одночасно з інтегрованим обслуговуванням користувачів облікової інформації. Стейкхолдери мають змогу впливати на менеджмент та бухгалтерію суб'єкта господарювання. Вплив проявляється через визначення обсягу та формату формування та подання інтегрованої звітності зацікавленим особам.

Користувачі облікової інформації в умовах цифрової економіки є не лише споживачами продуктів функціонування облікової системи, а й елементами великої комунікаційної мережі. На первинній ланці збору даних присутні технічні пристрої, які мають доступ до мережі Інтернет та здатні автоматично передавати технічну інформацію. Інформація надходить в центри її обробки (хмарні або стаціонарні), де може бути основою для виконання подальших облікових процедур.

Все більшої популярності в побутовому обслуговуванні людей набувають технічні пристрої, що здатні передавати інформацію через мережу Інтернет. Побутова техніка з доступом до глобальної комунікаційної мережі є невеликою складовою технології Інтернет речей. Окрім виконання побутових функцій технічні пристрої можуть бути корисними для облікових цілей. Прогнозоване використання технології Інтернет речей в організації обліку на підприємстві наведена в табл. 1.

З метою автоматизованої обробки технічної інформації необхідним є виконання комплексу організаційних дій. Рекомендовано зазначити в обліковій політиці підприємств можливість збору облікових даних технічними пристроями. Важливим є також забезпечення інформаційної сумісності між обліковими комп'ютерними програмами і програмним забезпеченням Інтернет речей. Для цього удосконалення вимагають алгоритми автоматизованої обробки облікової інформації.

Найбільш уразливим в технології Інтернет речей є забезпечення інформаційної безпеки. Технічні пристрої можуть передавати конфіденційну інформацію стороннім особам. З метою забезпечення кіберзахисту підприємств необхідно розробити безпекові протоколи використання технології Інтернет речей та організувати безпечні лінії передачі облікової інформації.

Таблиця 1

Приклад використання технології Інтернет речей для облікових цілей

№ з/п	Пристрій	Господарське використання	Обліково-контрольне використання
1.	Робот-порохотяг	Прибирання приміщень	Точне визначення площі приміщення, облік витрат на прибирання території, контроль за пересуванням працівників і техніки
2.	Холодильник	Зберігання продуктів харчування	Облік надходження та відпуску продуктів харчування (сировини чи товарів), контроль за логістичними операціями
3.	Квадрокоптер	Фото і відеозйомка	Облік сільськогосподарських, земельних і будівельних робіт
4.	Електронні ваги	Визначення ваги об'єктів	Облік вагових параметрів відпущених у виробництво чи реалізованих матеріальних цінностей
5.	GPS-навігатори	Визначення місця знаходження	Облік транспортних витрат, контроль пересування транспорту
6.	Оптичні датчики	Візуальна ідентифікація об'єктів	Облік виробничих процесів на основі ідентифікації сировини
7.	Ідентифікаційні	Доступ до	Облік витрат робочого часу і

	картки/ розумні годинники	території підприємства	заробітної плати працівників, контроль за переміщенням персоналу.
...	багато інших технологій і напрямків їх використання		

Отже, запровадження технології Інтернет речей у діяльності підприємств може нести користь для облікових цілей. Першочергово забезпечується автоматизований збір та обробка первинних облікових даних з формуванням електронних документів. Уся технічна інформація одразу через мережу Інтернет передається на обробку в централізовану бухгалтерію або хмарний сервіс. Надалі можливою є автоматична обробка облікової інформації, що дає змогу формувати відповіді облікові записи. На кінцевому етапі обробки інформації формується інтегрована та різностороння облікова звітність. Об'єднана звітність через мережу Інтернет надається усім бажаючим користувачам.

Додатково технологія Інтернет речей забезпечує ефективний контроль за рухом матеріальних і трудових ресурсів підприємства, а також за можливими махінаціями щодо викривлення облікової інформації. Таким чином, підсилюється позитивний економічний ефект від використання сучасних технологічних пристроїв одночасно в господарських та облікових цілях.

**УДК 657:658.152**

*Огійчук М. Ф.,*  
к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту  
*Колісник М. О.,*  
здобувач ОС «Магістр» спеціальності «Облік і оподаткування»  
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

## **ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА АГРАРІЇВ ТА ЇЇ ОБЛІК**

Державна підтримка аграрного сектору в ринкових умовах господарювання є об'єктивною необхідністю. Сільське господарство, унаслідок властивих йому специфічних особливостей, не може за рахунок реалізації своєї продукції отримати дохід, достатній для відшкодування витрат виробництва, збереження земель і соціального розвитку села.

Багато агровиробників мають реальну потребу не лише в залученні коштів зі сторони для фінансового забезпечення нових інвестиційних проектів, які допоможуть суттєво підвищити конкурентоспроможність сільськогосподарського виробництва, але й державної підтримки сталого розвитку сільських територій, збереження навколишнього довкілля, адаптації галузі до змін клімату, впровадження нових стандартів якості тощо.

Стан фінансування державної підтримки АПК у 2019 році передбачає

виконання наступних її програм. Із загального фонду державного бюджету Законом України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» (зі змінами) Міністерством аграрної політики та продовольства передбачені видатки в обсязі 12341643,0 тис. грн, із них за програмами підтримки розвитку АПК – 5909,0 млн грн, у тому числі:

- 2801030 «Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів» – 127,2 млн грн.;
- 2801230 «Фінансова підтримка розвитку фермерських господарств» – 800,0 млн грн.;
- 2801350 «Державна підтримка розвитку хмелярства, закладання молодих садів, виноградників та ягідників і нагляд за ними» – 400,0 млн грн.;
- 2801460 «Надання кредитів фермерським господарствам» – 200,0 млн грн.;
- 2801540 «Державна підтримка галузі тваринництва» – 3500,0 млн грн.;
- 2801580 «Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників» – 881,8 млн гривень[3].

Необхідно відзначити, що цих коштів явно недостатньо для повноцінної державної підтримки аграрної галузі. Якщо в сумі їх перевести за курсом, передбаченим у державному бюджеті 2019 р. (1 дол. США — 29,4 UAH), то виходить близько 419,8 млн дол., або в середньому 21,8 дол. із розрахунку на 1 га ріллі для усіх аграрних підприємств країни, які в основному є їх отримувачами[2].

Так станом на 30 серпня 2019 року можна спостерігати, які асигнування вже було отримано аграріями і в якому обсязі:

- Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів – 79,1 млн грн.
- Фінансова підтримка розвитку фермерських господарств – 134,2 млн грн.
- Державна підтримка розвитку, закладання молодих садів, виноградників та ягідників і нагляд за ними – 99,7 млн грн.
- Надання кредитів фермерським господарствам – 78,9 млн грн.
- Державна підтримка галузі тваринництва – 1030,6 млн грн.
- Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників – 331,1 млн грн.

Згідно з результатами опитування, проведеного Центром соціального моніторингу, чверть (25,9%) представників малих і середніх сільськогосподарських підприємств взагалі не чули про жодну програму державної підтримки, в той час як 59% респондентів були в цілому обізнані щодо цього питання.

Як виявили фахівці, майже половина сільгоспвиробників не вірять у механізм державної підтримки, і тому не виявляють ентузіазму при участі у програмах. Також майже 45% вважають, що їх участь у програмах держпідтримки була неможливою через відсутність відповідної інформації.

За своєю економічною сутністю кошти, отримані в рахунок державної фінансової підтримки вважають цільовим фінансуванням. Адже вони мають цільову спрямованість – для компенсації відсотків, для компенсації вартості певного сільськогосподарського активу, дотація за утримання корів тощо.

Облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення ведуть на пасивному рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», зокрема на субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів». За Кт рахунку відображають отриману з бюджету часткову компенсацію, за Дт - визнання її доходом у порядку, передбаченому П(С)БО 15 «Дохід»[4].

Слід звернути увагу, що згідно з п. 16 П(С)БО 15 цільове фінансування не визнають доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримано та підприємство виконає умови такого фінансування.

Оскільки на бюджетні дотації (компенсації) як такого підтвердження сільгоспвиробникам не направляють, то до фактичного отримання бюджетних коштів цільове фінансування в обліку не відображається. Тільки після цієї події суму цільового фінансування включають до доходу.

Отримання дотації на ПДВ-обліку сільгоспвиробника жодним чином не позначиться. Адже відповідно до п.п. 196.1.6 ПКУ не є об'єктом оподаткування цим податком дотації за рахунок бюджетів (крім тих, що надаються в майновій формі).

За придбаними необоротними активами, товарами, послугами вартість яких згодом частково компенсують, сільськогосподарське підприємство має право в загальному порядку включити суми ПДВ до складу податкового кредиту. Головне, щоб цей податковий кредит був підтверджений зареєстрованими в ЄРПН та належним чином оформленими податковими накладними або розрахунками коригування.

Можна виділити три напрямки грошової держаної підтримки: «капітальні» компенсації, «витратні» неопераційні компенсації та «витратні» операційні компенсації. До «капітальних» компенсації відносять компенсації вартості об'єктів, профінансованих за рахунок банківських кредитів (будівництво або реконструкція тваринницьких ферм, доїльних залів, підприємств з переробки сільськогосподарської продукції), часткове відшкодування вартості об'єктів будівництва, часткове відшкодування вартості племінних тварин, компенсація вартості сільгосптехніки.

В обліку для цього спочатку цільові кошти зараховують до складу доходів майбутніх періодів: Дт 482 –Кт 69. Потім у міру нарахування амортизації (пропорційно їй) відображають дохід: Дт 69 –Кт 745.

«Витратними» неопераційними компенсаціями є компенсація банківських відсотків та здешевлення кредитів. В цьому випадку ми маємо справу з цільовим фінансуванням для компенсації витрат, які вже поніс аграрій на сплату банківських відсотків. Тобто спочатку роблять запис: Дт 377 – Кт 482, а потім показують дохід від цільового фінансування, пов'язаного з

неопераційною діяльністю: Дт482 – Кт 745. Надходження компенсації фіксують так: Дт 311 – Кт 377.

«Витратні» операційні компенсації є такі як дотація на утримання корів, компенсація вартості насіння, садивного матеріалу. В обліку це відображається проводкою Дт 377 –Кт 482. Відразу за цим відображають дохід від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю: Дт 482 – Кт 718. Надходження компенсації має такий вигляд: Дт 311 – Кт 377 [1].

Таким чином, для ефективного розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні та підвищення його конкурентоздатності, перш за все, необхідно впорядкувати процес державного фінансування сільського господарства, забезпечити його значне зростання та ефективність використання, що відповідає як принципам ринкової економіки, так і підходам до державного стимулювання сільськогосподарського виробництва в інших країнах. Для відображення на рахунках бухгалтерського обліку коштів державної підтримки слід керуватися методологічними основами обліку цільового фінансування, наведеними в п. 16–19 П(С)БО 15.

#### **Список використаних джерел**

1. Войтенко Т. Дотації/компенсації фермерам: облікові моменти. Податки та бухгалтерський облік травень. 2018. № 38.
2. Кернасюк Ю. Державна підтримка АПК. Економічний гектар. 2019.
3. Про державний бюджет України на 2019 рік: Закон України № 2629-VIII від 23.03.2019 зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19>.
4. Станкевич В. Отримали кошти держпідтримки: бухоблік на прикладах Облік без помилок. 2019. № 17-18 (629-630). С. 39-43.

**УДК: 657.432**

*Олійник С.О.*

Національний університет біоресурсів  
і природокористування України, к.е.н, доцент,  
доцент кафедри обліку та оподаткування

### **КРЕАТИВНИЙ ОБЛІК ТА ЙОГО ПРОЯВИ**

Існування альтернативних методів і способів ведення обліку надає можливість суб'єктам господарювання маніпулювати обліковими даними та показниками фінансової звітності в межах чинного законодавства. В останні роки науковці часто приділяють увагу дослідженню креативного обліку.

У своїх дослідженнях вони розкривають питання сутності та сфери застосування креативного обліку, зв'язку креативного обліку з бухгалтерською етикою, пошуку креативних методів бухгалтерського обліку.

Креативний облік – термін, який часто перекладають як творчий облік. Раніше така «творчість» зводилася до викривлення облікових даних, однак зараз, креативний облік розглядається як результат застосування облікової політики і втрачає свій негативний відтінок.

Більшість авторів зазначають, що впровадження в українську методологію креативного обліку має позитивний і негативний вплив на функціонування підприємства та його середовище. Інші зазначають про креативний облік як негативне явище, а інколи ставлять під сумнів законність визнання такого обліку.

Вітчизняні вчені також пов'язують виникнення креативного обліку у нашій державі із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», що надає можливість формування облікової політики та реалізації творчого підходу під час формування інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

В праці Пушкаря М.С. [1] зазначено, що креативний облік є окремим видом обліку, на рівні з фінансовим і управлінським. На його думку він має свою мету, інструменти регламентації, методи та користувачів.

Він, зокрема пише, що креативний облік може бути доповненням до фінансового чи управлінського обліку. У підсистемі фінансового обліку можна виділити окремий об'єкт стосовно якого обов'язково виділяють синтетичний рахунок чи субрахунок у межах якого розробляють статті витрат, методику їх відображення в облікових документах та правила групування, агрегування, порядку записів у реєстри та інші процедури [1].

Голов С.Ф. [2] зазначає, що під креативним обліком слід розуміти формальне застосування або цілеспрямований вибір методів та принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів.

Бутинець Ф.Ф. [3] вважає, що креативного обліку в повному розумінні цього слова, як такого немає і не може бути.

Притримується такої думки і Легенчук С.Ф. [4] і відмічає, що такого креативного обліку не існує та існувати не може, оскільки значною мірою регламентується за допомогою чітких правил. Повна креативність обліку означала б можливість порушення законодавчо встановлених правил ведення обліку. Тому в цілому бухгалтерський облік може бути креативним тоді, коли він ведеться як в межах, та із порушенням встановлених законодавчих норм та принципів обліку. Разом з тим пропонує виділяти умовно-креативний та агресивний облік. Умовно-креативним є облік, що ведеться в межах альтернативних варіантів, передбачених обліковою політикою та на основі існуючих принципів обліку. Агресивний облік орієнтований на умисне порушення законодавчих норм та принципів обліку. Ми погоджуємось з думкою Осадчої О.О. [5], яка вважає, що недотримання законодавчих норм при веденні бухгалтерського обліку з метою викривлення інформації про реальний

стан справ суб'єкта господарювання свідчить не про його креативність, а прямо призводить до настання кримінальної чи адміністративної діяльності.

Креативний облік відрізняється від фінансового й управлінського, що ілюструє рис. 1 [1].

Критерії оцінок	Фінансовий облік	Креативний облік	Управлінський облік
Мета	Інформація для складання фінансової звітності	Інформація щодо витрат та їх ефективності з окремих сфер діяльності	Мінімізація витрат на виробництво і збільшення прибутку
Обов'язковість ведення	Обов'язковий за законом	На запит менеджерів	Факультативно
Ступінь узагальнення	Синтетичний	Синтетично-аналітичний	Аналітичний
Точність	Точний	Точний	Приблизний
Регламентация	Регламентований	Не регламентований	Не регламентований
Методи	Стандартизовані	Творчі	Стандартизовані
Користувачі	Зовнішні	Внутрішні	Внутрішні

Рис. 1 Характеристика видів обліку

Повністю бухгалтерський облік може бути креативним тільки тоді, коли він ведеться як в межах, так із порушенням законодавства.

Бухгалтера і керівництво підприємства мають можливість здійснювати облікові маніпуляції, внаслідок чого користувач облікової інформації буде дивитись на стан та результати діяльності підприємства або із завищенням показників звітності, або із заниження показників звітності.

Трактування поняття «креативний облік» у працях зарубіжних та вітчизняних вчених наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Визначення поняття «креативний облік» [5, с. 10]

Автор	Зміст поняття «креативний облік»
Сиджел Ж.Д.	Спроби менеджменту «валяти дурня» з бухгалтерським обліком з метою завищення чистого прибутку
Паркер Р.Х.	Використання бухгалтерського обліку для введення в оману користувачів, замість належної допомоги ним
Єлліот	Форма обліку, яка хоча й узгоджується зі всіма



В.Д.	правилами і практикою, проте надає упереджене враження про фінансовий стан і результати діяльності підприємства
Ріган Р.О.	Використання та зловживання методами й принципами бухгалтерського обліку для досягнення фінансових результатів, які навмисно не забезпечують чесний і справедливий погляд
Метьюс М. та Перера	Це будь-який метод бухгалтерського обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці, або встановленим стандартом чи принципам, але забезпечує достовірне подання стану справ у компанії
Медведєв М.Ю.	Облік, спрямований на податкову оптимізацію
Пушкар М.С.	Одне з джерел інформації, що має великий ступінь довіри, оскільки ґрунтується на даних системного обліку
Голов С.Ф.	Формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілями окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів

Таким чином креативний облік має як позитивні так і негативні прояви. До позитивних слід віднести формування облікової політики відповідно до норм чинного законодавства та за рішенням власника або управлінського персоналу. Негативними проявами є фальсифікація облікових даних.

Отже, механізми маніпулювання фінансовою звітністю навіть в рамках законодавства, в певній мірі ведуть до зловживань в бухгалтерському обліку. Це впливає на довіру користувачів фінансової звітності. Тому вважаємо, що можуть мати право на існування поняття «креативні методи» бухгалтерського обліку в рамках законодавства, але ніяк не «креативний облік».

#### **Список використаних джерел:**

1. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія./М.С.Пушкар.-Тернопіль, Карт-Бланш, 2006.-334с.
2. Голов С.Ф. Креативний облік: творчість чи шахрайство/С.Ф.Голов//Економічні науки.-2010.- №7(25).-с.360-367
3. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир, ПП «Рута» 2007. – 328 с.
4. Легенчук С.Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку/С.Ф.Легенчук//Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 2(14)-2009.- с.88-101

5. Осадча О.О. Основні аспекти формування та відображення інформації щодо фінансових результатів у сучасних облікових концепціях/О.О.Осадча//Серія «Економіка».Випуск 1(61) – 2013.-с.152-161

**УДК 657**

*Омелько М.А.*

Могилів-Подільський технолого-економічний  
коледж ВНАУ, викладач обліково-економічних  
дисциплін, спеціаліст вищої категорії

## **ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

Бюджетні установи, які являються суб'єктами державного сектору визначають фінансові результати наприкінці звітної періоду, тобто підбивають підсумки в кінці кожного кварталу та в кінці звітної року.

Передумовою процесу визначення фінансового результату в даному випадку є річне закриття рахунків, тобто операція списання видатків бюджетної установи, що здійснені впродовж звітної року та підтверджені первинними документами, за відповідними джерелами надходжень (асигнування загального фонду чи доходів спеціального фонду бюджету).

Таким чином, результатом виконання кошторису бюджетної установи за бюджетний рік є сума, одержана в результаті річного закриття рахунків при підсумовуванні всіх отриманих доходів і всіх проведених видатків, передбачених кошторисом доходів та видатків і підтверджених відповідними первинними документами.

Закриваючи рахунки заключними оборотами, слід здійснювати водночас документальну інвентаризацію сум, віднесених на ці субрахунки протягом року.

Результат виконання кошторису, який є фінансовим результатом бюджетної установи за звітний період, відображають у формах фінансової звітності, а саме: Баланс (форма № 1-дс), Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс).

Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі затверджено постановою КМУ від 28.02.17 р. № 307.

Під час заповнення зазначених форм усі доходи, отримані на виконання кошторису, а також усі фактичні видатки та витрати розпорядників бюджетних коштів, проведені у звітному році, підсумковими оборотами в кінці звітної періоду списуються на результат виконання кошторису.

Увесь процес визначення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи поділяють на два етапи:

- 1) визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року;
- 2) відображення фінансового результату у фінансовій звітності установи, звірка та аналіз цього показника за даними інших форм звітності.

Закриттю заключними оборотами підлягають залишки субрахунків бухгалтерського обліку класу 7 «Доходи» та класу 8 «Витрати».

У Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Мінфіну від 31.12.13 р. № 1203 (що діє з 01.01.2017) для обліку фінансових результатів розпорядників бюджетних коштів передбачено рахунок 55 «Фінансовий результат», який призначено для обліку й узагальнення інформації результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектора.

У Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219, визначено, що за кредитом цього рахунку ведеться облік сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно до нарахованої амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту, суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання держбюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту.

За дебетом рахунку ведеться облік суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту, суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

Тобто цілком можна стверджувати, що за кредитом рахунка 55 обліковуються доходи як загального, так і спеціального фондів від надання державних та інших послуг, реалізацію продукції тощо, облік яких здійснюється за рахунками класу 7 «Доходи».

За дебетом рахунка 55 відображаються витрати, облік яких ведеться за рахунками класу 8 «Витрати».

Рахунок 55 «Фінансовий результат» має такі субрахунки: 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», на якому ведеться облік фінрезультатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період

розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами); 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», на якому ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за попередні звітні періоди розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами).

Ці субрахунки є активно-пасивними. Залишок на цих субрахунках може бути дебетовим або кредитовим, однак він завжди відображається в Пасиві Балансу.

Від'ємне значення субрахунків рахунку 55 означає нестачу фінансування або недостатність надходжень доходів за спеціальним фондом для забезпечення потреб установи. Це свідчить, що видатки бюджетної установи перевищують її доходи.

Кінцевий залишок за кредитом цих субрахунків вказує, що фінансування із загального фонду або доходів спеціального фонду протягом року отримано більше, ніж здійснено видатків, або у кінці року придбано матеріальні цінності, які на 1 січня ще не витрачені на видатки установи, або ж залишилася не погашеною дебіторська заборгованість, яка виникла внаслідок попередньої оплати за матеріальні цінності, одержані послуги.

Однак, варто пам'ятати, що крім Плану рахунків бухгалтерського обліку № 1203 та Порядку № 1219 методика обліку закриття рахунків доходів і витрат та визначення фінансового результатів прописано в Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженій Наказом № 1219. У нормативних документах визначено, які операції потребують закриття рахунків та виведення фінансового результату в кінці звітного періоду.

Головні бухгалтери бюджетних установ знають, що у кінці звітних періодів слід здійснювати суворий контроль залишків за рахунками дебіторської та кредиторської заборгованостей, строк позовної давності яких уже минув, і в обліку таку заборгованість закривати на фінансові результати.

#### **Список використаних джерел**

1. Матвеева Г.Г. Облік і звітність у бюджетних установах. / Г.Г. Матвеева, С.Д. Дерікова, О.О. Біліченко, М.Й. Нечитайло: навч. посіб. - Київ: Аграрна освіта, 2013. - 412 с.

2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України 31.12.2013 р. № 1203, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25 січня 2014 р. за № 161/24933.

3. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219 зі змінами.

4. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ

Міністерства фінансів України від 29.12.2015р. № 1219, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 16 січня 2016 р. за № 86/28216.

**УДК 658.012.32**

*Пилипенко А.А.*  
Харківський національний економічний  
університет імені Семена Кузнеця  
д.е.н., професор, завідувач кафедри  
обліку і бізнес-консалтингу

## **ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ЗБАЛАНСОВАНОЇ СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ В СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА**

Одним з найбільш поширених інструментів формалізації та реалізації стратегії підприємства в останні роки постала збалансована система показників (Balanced ScoreCard, BSC), розроблена Р. Капланом та Д. Нортонем [4]. Існує численна кількість варіантів реалізації даної системи в практичній діяльності (наряду з доволі поширеним наголосом на неможливості її впровадження у базовому вигляді та відсутності прикладів успішної реалізації) та інтерпретації в наукових дослідженнях. Щодо останнього твердження слід зазначити, що поширеність розробок в яких змінюється кількість перспектив стратегічної карти чи додаються нові переліки показників в цілому відповідає початковій концепції [4] гнучкого відображення та «операціоналізації» стратегії підприємства. Цілком природним виявився той факт, що з часом дослідники перетворили збалансовану систему показників з проривної концепції організації стратегічного управління на звичайний інструмент управлінського обліку.

Об'єктивність такої трансформації концепції BSC пояснюється тим, що початкові дослідження щодо удосконалення концепції збалансованої системи показників робилися ученими, що як правило оперували в предметній області менеджменту та у своїй більшості не цікавилися проблемами бухгалтерського обліку. Відповідно й розробки, щодо використання та впровадження збалансованої системи показників обмежуються проблемами каскадування ключових індикаторів ефективності (Key Performance Indicators), встановленням причинно-наслідкових зв'язків чи розробки системи цілеполягання підприємства у її взаємозв'язку з BSC. У цьому зв'язку слушним бачиться зауваження М. Гуляєвої [1], щодо потреби інтегрування KPI з загальною системою обліку та планування на підприємстві. Таке зауваження є цілком слушним, оскільки вибір показників має враховувати як критерій надання необхідної характеристики ключовим факторам успіху підприємства (Key Success Factors, KSF), так і бути доступним для обчислення. Відповідно лише система управлінського обліку не здатна виступати інформаційною базою для реалізації вимог концепції BSC, потрібна її інтеграція з системою фінансів, системою управління відносинами зі споживачами (Customer

Relations Management System, CRM), системою оперативного управління виробничими процесами (Manufacturing Execution System, MES). Тобто розрахунок показників має базуватися на чіткому усвідомленні порядку їх розрахунку та впливу на те чи інше управлінське рішення. Тут треба звернути увагу на те, що в початковому варіанті [4] концепція BSC представлена як інструмент формалізації та операціоналізації саме стратегії підприємства. Отже предметна область даної концепції лише частково перетинається з предметної областю управлінського обліку. З описаною проблемою перетинається інша, більш глибока, пов'язана з формуванням управлінської звітності в цілому. Говорячи про концепцію збалансованої системи показників може здатися достатнім формувати управлінську звітність навколо ключових індикаторів на основі яких й створено стратегічну карту. Але така звітність має сприяти прийняттю рішень в частині реалізації факторів успіху (KSF).

Отже, формування управлінської звітності має ґрунтуватися на вимозі її необхідності при прийнятті рішень. Будь який звіт можна розглядати як зайвий, якщо такий звіт не сприяє роботі системи підтримки прийняття рішень. Аналогічним чином повинні обиратися показники для включення до складу панелі індикаторів. Кожен з відібраних показників має сприяти успішній реалізації проектів підприємства або досягненню певних вимог щодо перебігу його бізнес-процесів. Слушною у даному випадку є пропозиція Т. Кадиева [3] орієнтувати систему управління підприємством на певний перелік об'єктів управління, до яких цей автор відносить капітал, споживачів, створювану цінність, ресурси, технології та працю. Відповідно й стратегія розвитку підприємства формується як визначення принципів трансформації таких об'єктів управління та реалізується через реалізацію керівних впливів на такі об'єкти управління верхнього рівня агрегації. Відповідно BSC забезпечує балансування таких впливів на стратегічному рівні, а управлінський облік створює інформаційне підґрунтя для таких впливів з одночасним наданням інформації для розрахунку орієнтирів системи оперативного управління. Певною складністю при цьому є поява так званого третього покоління концепції збалансованої системи показників (еволюція в цілому докладно описана у [2]), відмінність якого полягає у додаванні до перспектив збалансованої системи показників положення про майбутні стани системи. Тобто в рамках прийняття пропозиції [3] це має бути положення про відображення перспективного стану та динаміки обраних об'єктів управління. За такого підходу збалансована система показників вже виходить за рамки простого інструменту управлінського обліку та вимагає розширення останнього інструментарієм предикативної аналітики.

Орієнтація на об'єкти управління, про яку доволі часто забувають дослідники як з галузі облікового, так і з галузі економічного трактування місця збалансованої системи показників в діяльності підприємства, призводить до появи певних відмінностей від традиційної для управлінського обліку орієнтації на центри відповідальності чи традиційної для концепції збалансованої системи показників, орієнтації на фактори успіху (KSF). У даному випадку при впровадженні BSC у якості інструментарію можна

традиційно обрати теорію класифікацій. Відповідно розробка класифікацій ресурсів підприємства (актив балансу) дозволить визначитися з тими факторами успіху, які мають відображатися (находити віддзеркалення) на рахунках обліку. Зрозумілим є те, що будь яка класифікація має впливати на аналітичний облік й давати відповідь на питання "як побудувати багаторівневу аналітику?". Формуючи таку аналітику, на думку автора, доречно орієнтуватися на набутки дисциплін онтологічного моделювання (зокрема стандарт ISO 15926): всі складові формованої онтології підприємства повинні мати відображення на рахунках обліку. Саме онтологічне моделювання спрощує інтеграцію інструментарію каскадування з параметрами організації управлінського обліку.

Дійсно, однією з переваг впровадження BSC є можливість «транслявання стратегії на рівень виконавців», що реалізовано таким інструментом, як каскадування показників. З одного боку цей інструмент є доволі зрозумілим, а з іншого – навіть у працях авторів BSC [4] відсутні конкретні рекомендації щодо його реалізації (цим пояснюється значна кількість розробок у сфері реалізації процесу каскадування). Нажаль, при визначенні процесу каскадування показників дослідники BSC не враховують наявність такого інструменту управління підприємством як створення його архітектурного опису (існує декілька підходів до формування архітектурних описів, таких як наприклад стандарти TOGAF або ISO 42010). Отже, потреба врахування сформованого переліку стратегічних об'єктів управління, так транслявання їх стану на широкий рівень об'єктів спрямування керівних впливів з підлеглих рівнів призводять до значного розширення переліку облікових номенклатур. Таке розширення, в контексті тенденцій діджиталізації та цифрової трансформації, створює доречність використання методології системної інженерії [5] організації управлінського обліку та його інтеграції з концепцією збалансованої системи показників. Звертаючи увагу про предективну складову третього покоління BSC слід наголосити, що системна інженерія здатна більш чітко зв'язати стратегічні цілі, об'єкти управління та бачення стейкхолдерів щодо бажаних напрямків зміни стану таких об'єктів. Так, BSC вимагає організувати систему управлінського обліку в розрізі головних архітектурних елементів. Саме тут й виникають головні переваги від застосування інструментів системної інженерії, які по іншому розглядають місце обліку й аналізу в корпоративній архітектурі. Перш за все, архітектурний підхід чітко зв'язує KPI, як об'єкти облікового спостереження, з їх впливом на забезпечення руху цільової системи (створюваної підприємством цінності, яка задовольняє потреби стейкхолдерів) за кривою її життєвого циклу. Окрім того замість центрів відповідальності організацію управлінському обліку можна переорієнтувати на концепт організаційних можливостей, потрібних для підтримку руху цільової системи.

### **Список використаних джерел:**

1. Гуляева М. Стандартные ошибки KPI [Электронный ресурс]. – режим доступа: [http://www.cfin.ru/management/controlling/kpi\\_mistakes.shtml](http://www.cfin.ru/management/controlling/kpi_mistakes.shtml).

2. Давыденко Е.А. Эволюция концепции сбалансированной системы показателей: от истоков к цифровому предприятию / Е.А. Давыденко // Российское предпринимательство. – 2018. – Т. 19. – № 2. – С. 457-472.

3. Кадыев Т. Синтез процессов и их организация / Т. Кадыев [Электронный ресурс]. – режим доступа: [https://www.businessstudio.ru/articles/article/sintez\\_protsesov\\_i\\_ikh\\_organizatsiya/](https://www.businessstudio.ru/articles/article/sintez_protsesov_i_ikh_organizatsiya/).

4. Каплан Р.С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. – М.: Олимп-Бизнес, 2005. – 320 с.

5. Guide to the Systems Engineering Body of Knowledge (SEBoK). – URL: [https://www.sebokwiki.org/w/images/sebokwiki-farm!w/8/8d/SEBoKv1.4\\_full.pdf](https://www.sebokwiki.org/w/images/sebokwiki-farm!w/8/8d/SEBoKv1.4_full.pdf).

**УДК 657.1(06)**

*Пилипенко Л.М.,*  
д.е.н., доцент, професор кафедри обліку та аналізу,  
*Тивончук О.І.,*  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу,  
Національний університет «Львівська політехніка»

## **КОНЦЕПТУАЛЬНО-ТЕОРЕТИЧНИЙ АНАЛІЗ ШЛЯХІВ АДАПТАЦІЇ ПАРАДИГМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДО ВИМОГ КОНЦЕПЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ**

Концепція сталого розвитку спрямована на подолання численних проблем економічного та соціально-екологічного характеру, обумовлених бурхливим розвитком економічно-господарської діяльності людини. Реалізація цієї концепції значним чином ускладнена недоліками існуючої системи інформаційного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання та макроекономічними процесами. З одного боку, система бухгалтерського обліку як основний інструмент інформаційного забезпечення менеджменту не охоплює показників соціально-екологічної ефективності діяльності суб'єктів господарювання, а з іншого – існуюча методологія, репрезентована системами стандартизації фінансової звітності, містить чимало проблем і суперечностей, які призводять до викривленого відображення економічної дійсності. Альтернативні фінансовій звітності інструменти інформаційного забезпечення менеджменту, такі як нефінансові звіти (звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору ООН, звітність зі сталого розвитку GRI тощо) чи інтегрована звітність також мають недоліки, як методологічного характеру, так і практичного використання.

Аналіз існуючої парадигми бухгалтерського обліку засвідчив наявність низки аномалій і криз, які унеможливають вирішення означеної проблематики в її контурах, а обумовлюють необхідність удосконалення чи



обґрунтування нової парадигми. Крім того, сама концепція сталого розвитку дисонує з усталеними на сьогодні засадами економічного розвитку: сталий розвиток вимагає обмеження споживання ресурсів, тоді як економічне зростання навпаки. Зазначені аргументи свідчать про доцільність перегляду фундаментальних положень економічного знання щодо сутності економічного блага і багатства та джерел їхнього примноження.

Практична реалізація політекономічних концепцій (теорій) економічного вчення поки не спроможна забезпечити досягнення прийняттого рівня і тенденцій сталого розвитку, а навпаки спровокувала існуючі соціально-екологічні проблеми та все більше поглиблює їхній масштаб. Натомість все більшої уваги заслуговують підходи до розвитку, що базуються на положеннях фізичної економії, теоретичні засади яких обґрунтували українські вчені С. Подолинський, В. Вернадський, М. Руденко. Ці положення, що є логічним продовженням економічної теорії фізіократів, не дисонують з концепцією сталого розвитку, а навпаки містять теоретичну базу для розроблення економічного інструментарію, спроможного вирішити існуючі проблеми економічного й соціально-екологічного характеру.

Визнаючи джерелом багатства й економічних благ енергетичну субстанцію, а не людську працю чи взаємовідносини, вчення фізичної економії виокремлює абсолютну додаткову вартість та відносну. Саме абсолютна додаткова вартість як сукупність накопиченої й уречевленої енергії Сонця (Космосу) на Землі і вважається реальним економічним приростом, і саме він має бути в основі концепції сталого розвитку, а не грошовий вираз економічного росту, що супроводжується надмірним споживанням накопичених на планеті ресурсів (акумуляованої за попередні періоди енергії) – фактичним збідненням людства, особливо майбутніх поколінь.

На формування абсолютної додаткової вартості, що сукупно репрезентує абсолютний капітал підприємства, держави, планети, впливає низка чинників – абсолютні блага, що їх виокремив М. Руденко, та природні екстерналії, обґрунтовані В. Шевчуком. Ці чинники чи їхній вплив закономірно повинні стати об'єктами бухгалтерського обліку в новій його парадигмі. А методологія бухгалтерського обліку нової парадигми повинна бути спрямована на захист абсолютного капіталу суб'єкта господарювання, держави, планети від редукації. Господарська діяльність не може визнаватись прибутковою чи економічно ефективною, якщо вона порушує / не забезпечує оптимальний баланс і якісний склад абсолютних благ та екстерналій. Тому концептуальна основа нової парадигми, поряд із концепціями збереження фізичного і фінансового капіталу, має враховувати концепцію збереження абсолютного капіталу.

### **Список використаних джерел**

Руденко М. Енергія прогресу. Вибрані праці з економії, філософії і космології / Упоряд. Р.А. Руденко. – К.: ТОВ «Видавництво «КЛІО», 2015. – 680 с.

Фізіократична доктрина розвитку бухгалтерського обліку : Колективна монографія / [В.М. Жук, Б.В. Мельничук, С.М. Остапчук та ін.]; За ред. В.М. Жука. – К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2015. – 236 с.

Шевчук В.О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації / В.О. Шевчук // Облік і фінанси. – 2013. № 1 (59). – С. 66-73.

Шевчук В.О. Соціальна відповідальність суб'єктів господарювання: впливи на становлення новітньої облікової парадигми / В.О. Шевчук // Економіка: реалії часу. – 2017. – № 3 (31). – С. 95-109. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2017/No3/95.pdf>.

**УДК 657**

*Правдюк Н.Л.*

Вінницький національний аграрний університет  
д.е.н, професор, завідувач кафедри  
бухгалтерського обліку

## **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПЛАТІЖНОЮ СПРОМОЖНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА**

Високий рівень платоспроможності – необхідна складова стабільності функціонування будь-якого суб'єкта господарювання. На основі даних про платоспроможність керівництво підприємства вивчає ефективність його роботи та визначає шляхи подальшого розвитку, наявні та потенційні партнери обґрунтовують доцільність співпраці, інвестори оцінюють ризики вкладання коштів, а кредитори визначають можливість і загальні умови надання позики.[1,с.179]

За результатами діяльності підприємств галузі сільського господарства у 2017 р., валова продукція сільського господарства зменшилась по відношенню до 2016 р. на 2,2%, фінансові результати діяльності до оподаткування зменшились на 11336,0 млн. грн., або на 12,6%, а рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції знизився до 23,5%. Водночас на тлі нестабільності в аграрному секторі та негативної дії факторів, що впливають на розвиток галузі, частка збиткових підприємств залишається великою (13,3%). [2]

Зрозуміло, що зниження показників результатів діяльності сільськогосподарських підприємств не сприяє підвищенню рівня їх платіжної спроможності.

Проте підприємство, незалежно від різних факторів внутрішнього чи зовнішнього характеру, здатне впливати на результати своєї діяльності, у тому числі і на показники платіжної спроможності. Зокрема Г.М.Калетнік та очолюваний ним авторський колектив зазначають, що підприємство і

мікросередовище яке його оточує, перебувають під впливом макросередовища. Його ланки щодо підприємництва є неконтрольованими факторами, тобто такими зовнішніми силами, що можуть відкривати для нього нові можливості або створювати нові загрози. Підприємство не може вплинути на макросередовище, але воно мусить добре орієнтуватися у ньому, стежити за його змінами і відповідним чином реагувати на них. [3,с.72]

Аналіз наукових джерел свідчить, що науковці трактують визначення платіжної спроможності за різними підходами.

З урахуванням розмаїття визначення науковців змісту платіжної спроможності, виокремлено основні чотири підходи до визначення платоспроможності (рис.1).

Відомо, що ухвалення ефективних управлінських рішень базується насамперед на інформаційному забезпеченні менеджера щодо об'єкта та предмета управління. Управління платіжною спроможністю підприємства повинно ґрунтуватись на об'єктивній, своєчасній, достовірній, зрозумілій та зіставній інформації щодо її обсягу, динаміки, структури та інших якісних і кількісних характеристик. Така інформація може бути одержана в результаті аналізу даних аналітичного та синтетичного обліку, а також публічної фінансової і внутрішньої управлінської звітності підприємства. Отже, дані бухгалтерського обліку та їх аналіз є обліково-аналітичним забезпеченням управління платіжною спроможністю підприємства.

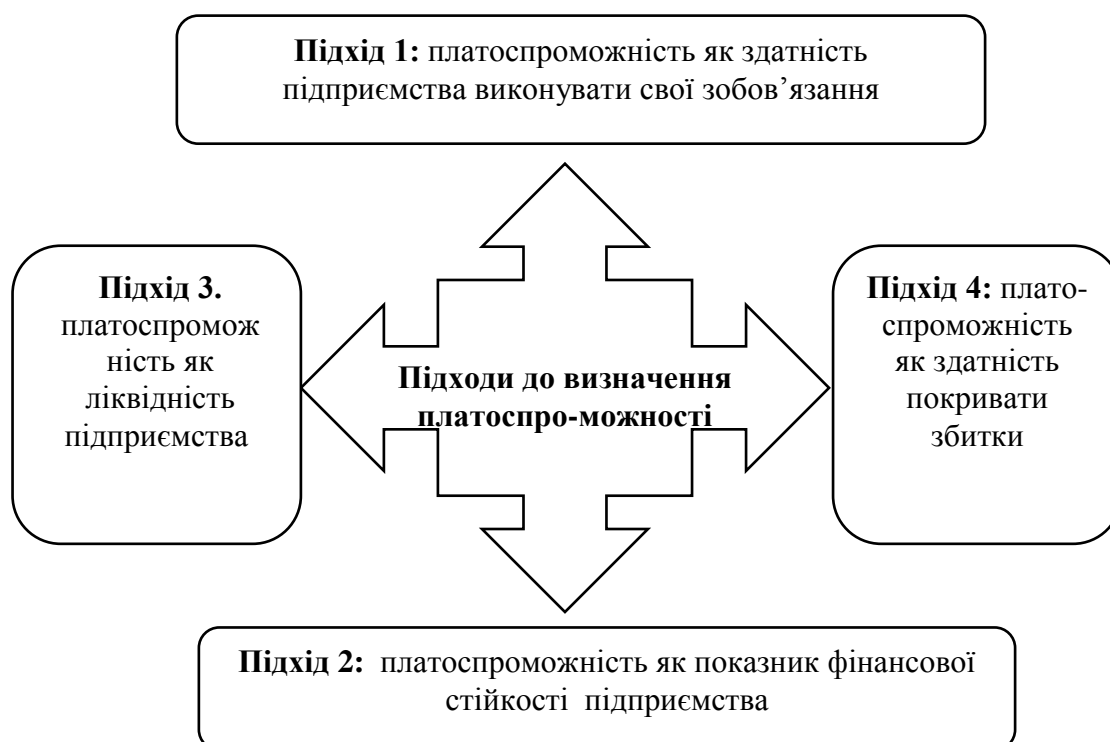


Рис.1 Підходи до визначення платоспроможності  
Джерело: сформовано автором на підставі [1]

У своїх попередніх дослідженнях ми розглядали обліково-аналітичне забезпечення управління аграрного підприємства як систему збору, обробки, узагальнення, подання та аналізу фінансової інформації щодо комплексу заходів, спрямованих на забезпечення виживання підприємства у ринкових умовах, вибір ринкових стратегій. [5,с.105]

Стосовно заявленої теми дослідження вважаємо, що обліково-аналітичне забезпечення управління платіжною спроможністю підприємства за своєю суттю є системою збору, формування облікової інформації та її обробки за допомогою економічного аналізу з подальшим передаванням менеджменту підприємства для прийняття управлінських рішень з метою уникнення небажаних фінансових ризиків та приведення обсягів зобов'язань підприємства до прийнятних рівнів, які не чинитимуть негативного впливу на фінансово-майновий стан та подальший розвиток підприємства.

### **Список використаних джерел**

- 1.Сніткіна І.А.Підходи визначення сутності платоспроможності та класифікація факторів впливу. Науковий вісник Ужгородського Університету. №.1(53). 2019. С.179-173
- 2.Сільське господарство України за 2017 рік: Статистичний бюлетень. За ред. О. М. Прокопенко. Державна служба статистики України. Київ. 2018. 245 с.
- 3.Калетнік Г.М., Киш Л.М.,Мазур А.Г.,Потапова Н.А. Міжгалузевий баланс: Навч.посіб.- Вінниця: Вінницька газета. 2011. 212 с.
- 4.Экономическая стратегия фирмы / [под ред.. проф. Градова А.П.]. [4-е изд., перераб.]. СПб.: «Специальная Литература», 2003. - 959 с.
- 5.Правдюк Н.Л.Сутність обліково-аналітичного забезпечення управління ціновою політикою підприємства.Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали II Всеукр. наук.-практич. конф. молод. учених, 8 грудня 2016 року. Вінниця. «Едельвейс і К». С.102-105

**УДК 657.422.1**

*Плахотнюк І.О.*

Вінницький національний аграрний університет,  
магістр 2-го р.н. факультету обліку та аудиту

### **ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РУХУ ГРОШОВИХ КОШТІВ**

Грошові кошти виступають однією з основних складових обліку суб'єктів господарювання, оскільки кожне із них здійснює фінансово-економічну діяльність, необхідною умовою якої є гроші. В умовах сьогодення важливе значення відводиться управлінню грошовими коштами і їх потоками на основі

фактичних даних обліку.

За свою історію людство використовувало різноманітні види грошей. В одних народів роль грошей виконували хутро і шкіри, в інших – зерно чи худоба. Це були переважно продукти масового виробництва, що відігравали вирішальну роль в економіці народів. Для того, щоб стати грошима, товар повинен мати специфічні властивості: бути довговічним, подільним і рідкісним. Найбільш ідеально цим вимогам відповідали благородні метали, з яких карбувалися монети. Сьогодні монети відійшли на другий план, а головну роль стали відігравати паперові та банківські гроші. Ця тема є і сучасною в нашому житті, оскільки економічна система поповнюється все новими видами грошей, які прості в обігу і якоюсь мірою полегшують життя людини, роблячи її можливою в житті [1, с. 130].

Науковці поняття «грошові кошти» розглядають досить у широкому спектрі термінів: «гроші», «грошові активи», «готівка», «фінансові ресурси», що призводить до неоднозначного розуміння сутності цих понять та зумовлює проблемні питання в бухгалтерському обліку цих об'єктів. Однак, як зазначає Подолянчук О.А. «Основою облікового забезпечення руху грошових коштів є чинні нормативно-правові документи» [2]. В таблиці 1 представимо трактування поняття «грошові кошти» в нормативних документах.

Отже, усі визначення поняття «грошові кошти», що наведені в нормативних документах сформульовані таким чином, що лише перераховують складові даного поняття. Неоднозначне представлення сутності досліджуваних понять і категорій, їх ототожнення, склад зумовлює проблемні питання в бухгалтерському обліку такого об'єкта як грошові кошти.

Таблиця 1

### Визначення поняття «грошові кошти» в нормативних документах

Джерело	Визначення
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» (втратив чинність)	Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання
Інструкція «Про проведення контрольних заходів фінансово-господарської діяльності підгалузей, об'єднань, підприємств, установ та організацій системи»	Грошові кошти – виступають як в готівковій, так і в безготівковій формах (перебувають на банківському рахунку і їхній обіг регулюється зобов'язальним правом), можуть бути як національною так і іноземною валютою
Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств	Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банку та депозити до запитання
Інструкція «Про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України»	Грошові кошти – готівкові кошти в касі та міжбанківські депозити до запитання
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»	Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках в казначействі у банках та депозити до запитання

Джерело: сформовано за [3, с. 193]

Варто відзначити, що грошові кошти, відповідно до діючого Плану

рахунків бухгалтерського обліку, представляють собою залишки засобів в національній та іноземній валюті, які знаходяться в касі, на поточному рахунку, валютному рахунку та інших рахунках в банках на території країни і за кордоном; легко реалізуються в цінні папери та платіжні і грошові документи (табл. 2).

Таблиця 2

**Облікове забезпечення руху грошових коштів**

Рахунок	Субрахунок
30 «Готівка»	301 Готівка в національній валюті
	302 Готівка в іноземній валюті
31 «Рахунки в банках»	311 Поточні рахунки в національній валюті
	312 Поточні рахунки в іноземній валюті
	313 Інші рахунки в банку в національній валюті
	314 Інші рахунки в банку в іноземній валюті
	315 Спеціальні рахунки в національній валюті
	316 Спеціальні рахунки в іноземній валюті
33 «Інші кошти»	331 Грошові документи в національній валюті
	332 Грошові документи в іноземній валюті
	333 Грошові кошти в дорозі в національній валюті
	334 Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
	335 Електронні гроші, номіновані в національній валюті
35 «Поточні фінансові інвестиції»	351 Еквіваленти грошових коштів
	352 Інші поточні фінансові інвестиції

Джерело: сформовано за [2]

Таким чином, детальна розробка напрямків удосконалення обліку грошових коштів потребує теоретичного та методологічного підґрунтя, що забезпечить високу функціональність системи обліку та своєчасність надання необхідної інформації відповідним користувачам.

**Список використаних джерел**

1. Василиків О.В. Гроші як економічна категорія. *Молодь і ринок*. 2012. №7 (90). С. 130-134.
2. Подолянчук О.А. Грошові кошти в системі рахунків обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки та практики*. 2019. №3. URL: efm.vsau.org.
3. Скоробогатова В.В. Грошові кошти як основна складова монетарних активів: економічна та облікова сутність поняття. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1 (59). С. 193-197.

*Подольнчук О.А.*  
Вінницький національний аграрний університет,  
к.е.н., доцент, завідувач кафедри  
обліку та оподаткування в галузях економіки

## **АУТСОРСИНГ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ**

Зміни економічного стану а також Податкового кодексу України в частині реалізації сільськогосподарської діяльності вплинули на ситуацію землекористування у сільській місцевості. Як результат, власники земельних паїв частіше стали самостійно обробляти свої земельні ділянки. Однак проблемним для них постало питання ведення обліку. Тому, наразі актуальним є напрацювання нормативно-правового регулювання бухгалтерського аутсорсингу та напрямів його застосування малими сільськогосподарськими товаровиробниками.

На сучасному етапі аутсорсинг поширений у багатьох сферах бізнесу. Постачальники послуг аутсорсингу (аутсорсери) пропонують свої послуги в галузі інформаційних технологій, маркетингу, логістики, виробництва комплектуючих, управління персоналом, бухгалтерського обліку, юридичного забезпечення, адміністративно-господарського обслуговування.

В науковій літературі висвітлено різні позиції щодо трактування поняття аутсорсингу, що зумовлено відсутністю його нормативно-правового закріплення.

Термін «аутсорсинг» запозичений з англійської мови (out – зовнішній, source – джерело) і перекладається як «використання чужих ресурсів».

Відповідно до Національного класифікатора України «Класифікація видів економічної діяльності» ДК 009:2010, аутсорсинг – це угода, згідно з якою замовник доручає підряднику виконати певні завдання, зокрема, частину виробничого процесу або повний виробничий процес, надання послуг щодо підбирання персоналу, допоміжні функції [1]. Такий підхід до визначення характеризує його юридичну сторону. Разом із тим, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, окрім самостійного ведення бухгалтерського обліку, можливість залучення спеціаліста з бухгалтерського обліку чи ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою [2]. Даний підхід розкриває форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві і дає право розглядати бухгалтерський аутсорсинг.

У сучасних наукових працях і словниках термін «аутсорсинг» трактується по різному:

– передача традиційних неключових функцій організації (таких, наприклад, як бухгалтерський облік або рекламна діяльність) зовнішнім

виконавцям – аутсорсерам, субпідрядникам, висококваліфікованим фахівцям сторонньої фірми;

– відмова від власного бізнес-процесу та придбання послуг із реалізації цього бізнес-процесу в сторонній організації;

– спосіб оптимізації діяльності підприємств за рахунок зосередження зусиль на основному предметі діяльності та передачі непрофільних функцій і корпоративних ролей зовнішнім спеціалізованим компаніям;

– використання тимчасового працівника без укладання з ним трудового договору із посередництвом спеціалізованої агенції;

– процес відокремлення традиційних для підприємств певної галузі чи спочатку запланованих до самостійного виконання функцій за межі основного підприємства;

– залучення ресурсів іншої компанії для виконання специфічних другорядних завдань, винесення потужностей [3, с. 91-92].

Вважаємо, що аутсорсинг – це послуга щодо виконання певних функцій на підприємстві сторонніми фахівцями на умовах цивільно-правових відносин.

Варто зазначити, що в наукових працях відсутні напрацювання щодо суті бухгалтерського аутсорсингу.

Проте, як зазначає Ляхович Г.І., значна частина підприємств передає функції ведення обліку зовнішнім суб'єктам і все частіше для позначення даного процесу використовується поняття «бухгалтерський аутсорсинг» [4, с. 115].

Провівши ґрунтовне дослідження автором виокремлено характерні риси бухгалтерського аутсорсингу:

1) облікові функції передаються на договірних засадах зовнішнім виконавцям;

2) переданий бізнес-процес необхідний для повноцінного функціонування підприємства;

3) зовнішні виконавці є професійними компаніями, які спеціалізуються на бухгалтерських послугах;

4) результатом передачі є підвищення ефективності та конкурентоспроможності підприємства за рахунок концентрації зусиль на його основних видах діяльності та оптимізації всіх видів ресурсів [4, с. 117].

Враховуючи зазначене вважаємо, що бухгалтерський аутсорсинг – це послуга щодо виконання функцій бухгалтерської служби із залученням компетентних зовнішніх фахівців.

Широкий спектр процедур та послуг, які передбачає бухгалтерський аутсорсинг, дозволяє сформулювати певні переваги та недоліки його застосування суб'єктами малого підприємництва:

1 – переваги: кваліфіковане виконання функцій бухгалтерської служби та зменшення витрат на її утримання, підвищення якісних характеристик фінансової звітності, економія трудових ресурсів;

2 – недоліки: небезпека для конфіденційних даних, відсутність



нормативного регулювання, ризик загострення співпраці, ризик банкрутства аутсорсингової компанії.

В Україні аутсорсинг ще не набув досить широкого розповсюдження. Однією з основних перешкод на шляху активного впровадження бухгалтерського аутсорсингу на підприємствах України є відсутність визначення процесів аутсорсингу та їх нормативно-правового регулювання, контролю та відповідальності за порушення. Бухгалтерський аутсорсинг набуває актуальності, про що свідчить сфера послуг, які надають аутсорсингові компанії.

Вважається, що прийняттю рішення про перехід на аутсорсинг має передувати ретельне обґрунтування його доцільності. Проте, суб'єкти малого підприємництва у сфері аграрного виробництва зацікавлені в залученні висококваліфікованого фахівця, який має досвід у галузі обліку, оподаткування, контролю. Бухгалтерський аутсорсинг для аграрія, який є «малим» і недосвідченим в обліковому процесі, необхідний для побудови якісної системи обліку, формування достовірних показників фінансової звітності та пошуку оптимальних режимів оподаткування.

#### **Список використаних джерел**

1. Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності» ДК 009:2010: Наказ Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. №457. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10> (дата звернення: 22.09.2019).

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 22.09.2019).

3. Бутов А.М. Фінансовий аутсорсинг та його застосування в управлінні діяльністю підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2016. Вип. 5. С. 91-94.

4. Ляхович Г.І. Розвиток організації бухгалтерського обліку на засадах аутсорсингу: дис. ... д-ра е.наук: 08.00.09 / Житомир. держ. технолог. ун-т. Житомир, 2018. 470 с.

#### **УДК 657**

Проданчук М.А.,  
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»,  
доктор економічних наук, доцент, провідний науковий співробітник  
відділу методології обліку та оподаткування

### **ЗРОСТАННЯ ФУНКЦІОНАЛЬНОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ АГРАРНИМ БІЗНЕСОМ**

Функції бухгалтерського обліку трактуються як вплив на об'єкт і суб'єкт управління, дія його властивостей, які спрямовані на пізнання фактів господарського життя. Роль функціонального підходу бухгалтерського обліку в

системі прийняття рішень є фундаментальною. Пізнання функцій бухгалтерського обліку слід розглядати як передумову його розвитку в ролі інструмента управління бізнес-процесами підприємств.

Сьогодні перед бухгалтерським обліком постає наукова проблема, що потребує теоретико-методологічних обґрунтувань та практичного вирішення. Вона полягає у необхідності розширення функціональності бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах з метою задоволення запитів управління, орієнтованих на досягнення економічної безпеки діяльності підприємства та максимізацію вартості бізнесу. Враховуючи пріоритетність функцій обліку в розвитку бізнесу, слід їх класифікувати відповідно до інформаційних запитів системи управління, в результаті чого пропонуємо ввести вартісно-орієнтовану функцію.

Вартісно-орієнтована функція заснована на визначенні ринкової вартості бізнесу та наданні активам характеристик найбільш цінних інвестицій. Вона відображає зміну вартості ресурсів підприємства з позиції трансформації його цінності у зовнішньому середовищі та дає змогу краще усвідомити переваги альтернативних інвестиційних джерел.

Вартість підприємства відіграє важливе значення в менеджменті, що створює основу для розвитку бізнесу. Його рівень - це результат господарювання та ефективного корпоративного управління. Але, сьогодні, вітчизняна практика бухгалтерського обліку управлінську систему орієнтує на отриманий прибуток як основний критерій ефективності діяльності підприємства. Так, як в ринкових умовах результатом ведення бізнесу є не тільки отриманий прибуток, а й забезпечення зростання вартості діючої компанії, що підкреслює його орієнтацію на майбутнє. Управління бізнес-процесами, має бути спрямоване на вартісні параметри оцінки ефективності діяльності підприємства. Вартість підприємства, його зростання є головною метою стратегічного управління. Так як з нарощенням вартісних показників бізнесу збільшується його привабливість для потенційних і реальних інвесторів. Це зумовлено їхньою орієнтацією при виборі об'єкта інвестування із високим рівнем ринкової вартості майна, якими володіє або управляє підприємство. Саме, в умовах глобалізації, основною цілю розвитку підприємств є зростання його вартості, що підкреслює високу економічну ефективність, фінансові параметри та рівень конкурентних позицій в світовому економічному середовищі.

Вартість – це економічна категорія, що визначає рівень ринкових взаємовідносин між покупцем та продавцем, який показує вигоди від володіння купленим товаром. Тому розвиток бухгалтерського обліку має бути орієнтований на розширення його об'єктів, предмета в просторі та у майбутньому часі. Для цього потрібно розширити межі інформаційної бази для формування продукту облікової системи на запит менеджменту та користувачів із різними цільовими потребами.

Саме тому, для оцінки вартості підприємства в сучасних умовах розвитку світової економіки недостатньо використовувати класичний баланс. Необхідно доповнити фінансову звітність показниками нефінансового характеру, які надаватимуть таку інформацію, що впливатиме на створення вартості підприємства. Однак, сьогодні такі показники залишаються поза системою бухгалтерського обліку.

Такий підхід вимагає нових інструментів управління, які визначають вартість балансових та не балансових об'єктів в грошовій оцінці. В результаті такої потреби, необхідно діючій системі бухгалтерського обліку розробити інструментарій, який дасть можливість на основі інформації фінансового і нефінансового характеру визначати вартість бізнесу.

Отже, вартість підприємства - це вираження в грошовому виразі вартості балансових та небалансових об'єктів на основі фінансових та нефінансових показників із врахуванням потенційних стратегічних доходів в умовах конкурентного середовища. Саме вартісно-орієнтована функція забезпечить реалізацію завдань бухгалтерського обліку щодо максимізації вартості на основі фінансових та нефінансових показників. Вона стане однією із пріоритетних у розвитку бухгалтерського обліку, на основі сукупності теоретичних та методичних прийомів для визначення фінансових та нефінансових показників. Це створить умови для ефективного вартісно-орієнтованого управління в умовах глобалізації економічного розвитку країни. Вартісно-орієнтована функція сприятиме виділенню ключових критеріїв вартості бізнесу, тобто 20% показників, які, згідно з принципом Парето, визначають 80% вартості компанії, що стане в основі для формування ефективної управлінської системи. Це допоможе аграрним підприємствам у досягненні головної мети – оперативності прийняття рішень у вартісно-орієнтованому управлінні.

Запропонована функція спрямовані на визначення ринкової вартості бізнесу, підвищення інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств України. Поглиблене вивчення функцій бухгалтерського обліку створить основу підвищення теоретичного і методологічного рівня його розвитку та посилить функціональність у системі управління бізнесом. Функціональний підхід дасть змогу вивчити об'єкт бухгалтерського обліку не з погляду внутрішньої будови, сукупності взаємозв'язків елементів його системи, а з іншого боку – взаємозв'язків із зовнішнім середовищем.

*Романченко Ю. О.,*  
Полтавська державна аграрна академія,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку  
та економічного контролю

## **ОБЛІКОВІ ОСОБЛИВОСТІ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ**

Широкого вжитку у вітчизняній фінансовій сфері набули електронні гроші (e-money, e-валюта, e-гроші). Їх неможливо побачити та положити до гаманця, проте розрахунки за їх участі в Україні проводять дедалі частіше.

Дослідники визначають, що у країнах з вищим рівнем ВВП на душу населення, як правило, реєструється більша кількість безготівкових платежів. Оскільки вищий рівень добробуту і розвиток фінансової системи в економічно розвинених країнах стимулює безготівкові розрахунки [1]

Відповідно до Закону № 2346-III [4] електронні гроші - одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі.

В літературі немає уніфікованого визначення електронних грошей. Деякі дослідники визначають електронні гроші різновид так званих «фідуціарних» грошей, як і практично всі існуючі зараз гроші, які мають вищезгадані відповідні характеристики. Вони є зобов'язаннями емітента, випущеними з метою розрахунків, але при цьому не мають власної внутрішньої вартості (на відміну від, наприклад, монет, вироблених із дорогоцінних металів) [2]

Випуск електронних грошей може здійснювати виключно банк. Банк має право здійснювати випуск електронних грошей, номінованих лише в гривні. Банк, що здійснює випуск електронних грошей бере на себе зобов'язання з їх погашення.

В Україні сегмент ринку електронних грошей слабо розвинутий. Близько 0,35 % від усіх безготівкових операцій в Україні відбувається за участю електронних грошей, це мізерна доля на фінансовому ринку [3].

Сьогодні в Україні зареєстровано 23 банківські установи, які мають право випуску електронних грошей. Велика частина з них підв'язана під діючі платіжні системи: Visa, MasterCard (табл. 1).

Користувачі електронних грошей - це фізичні особи мають право використовувати електронні гроші для здійснення оплати товарів, робіт, послуг і переказувати електронні гроші іншим користувачам – фізичним особам.

Електронні гроші в бухгалтерському обліку визнають як інші кошти, оскільки вони хоч і відмінні від звичайних грошей, проте легко в них конвертуються.

Користувачі електронних грошей - це фізичні особи мають право використовувати електронні гроші для здійснення оплати товарів, робіт, послуг і переказувати електронні гроші іншим користувачам – фізичним особам.

Таблиця 1

**Перелік банків, які мають право здійснювати випуск електронних грошей згідно з законодавством України**

№ з/п	Найменування банку	Найменування електронних грошей/найменування платіжної системи, з використанням якої здійснюються операції з електронними грошима
1	ПАТ «АЛЬФА-БАНК»	«FORPOST», «ALFA-MONEY», MasterCard, Visa, ПРОСТІР
2	АТ «Ощадбанк»	MasterCard, Visa
3	ПАТ «ПЕРШИЙ ІНВЕСТИЦІЙНИЙ БАНК»	MasterCard, Visa
4	ПАТ «БАНК ВОСТОК»	MasterCard, Visa
5	ПАТ «ТАСКОМБАНК»	«Максі», MasterCard, Visa
6	ПАТ АБ «ПЕРШИЙ УКРАЇНСЬКИЙ МІЖНАРОДНИЙ БАНК»	MasterCard, Visa
7	ПАТ КБ «ПРИВАТБАНК»	MasterCard, Visa
8	ПАТ «КРИСТАЛБАНК»	MasterCard
9	АБ «Південний»	Visa
10	ПАТ «КБ «ГЛОБУС»	«ГлобалМані»
11	АКБ «ІНДУСТРІАЛБАНК»	MasterCard, Visa
12	ПАТ «ЮНЕКС БАНК»	ПРОСТІР
13	ПАТ «АЛЬПАРІ БАНК»	ПРОСТІР
14	АБ «УКРГАЗБАНК»	«ЕЛЕКТРУМ», ПРОСТІР
15	ПАТ «БАНК СІЧ»	ХРАУ, MasterCard
16	ПАТ КБ ПРАВЕКС-БАНК	ПРОСТІР
17	ПАТ «КРЕДОБАНК»	MasterCard
18	ПАТ «УНІВЕРСАЛБАНК»	MasterCard
19	ПАТ «МЕГАБАНК»	MasterCard, Visa
20	ПАТ «АЙБОКС БАНК»	MasterCard
21	АТ «АКБ «КОНКОРД»	Visa
22	ПАТ «ІДЕЯ БАНК»	MasterCard, Visa
23	АТ «БАНК АЛЬЯНС»	ПРОСТІР

Електронні гроші в бухгалтерському обліку визнають як інші кошти, оскільки вони хоч і відмінні від звичайних грошей, проте легко в них конвертуються.

Для обліку електронних грошей в складі інших призначено рахунок 33 «Інші кошти». Зокрема на субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» відображаються операції з електронними грошима, які здійснюються комерційними агентами та користувачами, відповідно до нормативно-правових актів НБУ та правил використання електронних грошей, узгоджених з НБУ [5]. Типові бухгалтерські проведення з обліку електронних грошей наведено в табл. 2.

З метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки

торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.

Таблиця 2

### Типова кореспонденція рахунків з обліку електронних грошей

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1. Перераховано гроші для зарахування до електронного гаманця	333	311
2. Зараховано гроші до електронного гаманця	335	333
3. Оплачено товар віртуальними грошима	371	335
4. Отримано товар від постачальника	209	631
5. Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631
6. Здійснено взаємозалік розрахунків	631	371
7. Передано заявку банку на конвертацію електронних грошей у гривні	333	335
8. Зараховано на поточний рахунок конвертовану віртуальну валюту	311	333
9. Відображено комісію банку за конвертацію електронних грошей	92	333

Зарахування електронних грошей в електронний гаманець та списання їх з не призведе ні до яких змін, оскільки це являє собою обмін гривні на електронні еквіваленти. Якщо мова йде про операції купівлі-продажу, оплата за які пройшла через електронні гроші, то тут усе як при звичайному продажу за готівку чи безготівкові кошти.

При проведенні розрахунків в електронній валюті, податкову накладну з ПДВ необхідно складати в національній гривні, провівши конвертацію за курсом, встановленим емітентом.

Отже, з розвитком безготівкових розрахунків та поліпшенням фінансової ситуації в Україні обіг електронних грошей набуває все більшої актуальності, а отже вимагає більш детальної законодавчо-нормативної регламентації.

#### Список використаних джерел:

1. Iftekhar Hasan, Tania De Renzis, Heiko Schmiedel. Retail Payments and Economic Growth.-Bank of Finland Research Discussion Papers. - 19, 2012, 99 p.
2. Кравчук В. Електронні гроші в Україні / В. Кравчук Д. Науменко, А. Глибовець // Аналітичний звіт. – К. : Альфа-ПІК, 2012. – 64 с.
3. Мельник В. Без WebMoney. Хто залишився на ринку електронних грошей України / В. Мельник [Електронний ресурс] / Бізнес Цензор. – Режим доступу : <https://biz.censor.net.ua>
4. Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» № 2346-III від 05 квіт. 2001 (у редакції від 07 лют. 2019 р.) [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 лист. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

Житомирський національний агроекологічний університет, к.е.н., доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

## **ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ**

Більшість суб'єктів господарювання в Україні створені за ради одержання прибутку. Проте у суспільства існують потреби, які носять соціальний характер. Задоволення таких потреб здебільшого здійснюється об'єднаннями громадян та представниками неприбуткового сектору. До неприбуткових організацій в Україні відносять: громадські об'єднання, творчі спілки, релігійні та благодійні організації, професійні спілки, організації роботодавців, саморегульовані організації та організації, що здійснюють професійне самоврядування, ОСББ, об'єднання громад, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб. Відповідно до показників Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України [3] найпоширенішим видом неприбуткових організацій є бюджетні установи – 28 %, громадські об'єднання – 21 %, ОСББ, та асоціації власників жилих будинків – 12 %, релігійні організації – 11 %, професійні спілки – 10 %, інші види складають 18 %.

Всі неприбуткові організації зобов'язані формувати інформаційну систему, яка б містила вичерпну інформацію про їх діяльність, що і реалізовується ними шляхом організації системи бухгалтерського обліку. Основоположним нормативно-правовим актом, що дав змогу реформувати інституції неприбуткового сектору України є Рекомендації СМ/Rec(2007)14 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам (Щодо створення та діяльності неурядових організацій) [4]. Дані Рекомендації визначають основні принципи та організаційні засади створення та подальшого функціонування неприбуткових організацій, стали підґрунтям для розробки вітчизняних нормативно-правових актів, що регулюють їх діяльність.

Як відомо, основою формування облікової політики будь-якого суб'єкту господарювання є законодавче забезпечення функціонування системи обліку. Неприбуткові організації при веденні обліку керуються чинними П(С)БО. Недоліком такого нормативно-правового забезпечення обліку в неприбуткових організаціях є відсутність спеціалізованих облікових стандартів (виключення становлять бюджетні установи для яких розроблено НП(С)БОДС), методичних рекомендацій щодо організації системи обліку тощо. В зв'язку з цим розгляд особливостей формування облікової політики із урахуванням специфіки діяльності неприбуткових організацій набуває актуальності.

Перш ніж розпочинати формування облікової політики необхідно ретельно вивчити організаційні ознаки неприбуткової організації, вимоги, що

ставляться до таких суб'єктів господарювання в частині формування податкового статусу неприбутковості. Доцільним є також визначення кола осіб, які пов'язані з неприбутковою організацією з метою встановлення переліку виплат, що може здійснювати організація без негативних наслідків. Нормативним підґрунтям формування облікової політики неприбуткової організації повинні виступати Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [1] із врахуванням особливостей організації діяльності конкретної організації.

В Робочому плані рахунків неприбуткової організації може бути передбачено відсутність 9 класу рахунків, в зв'язку із відсутністю проведення діяльності спрямованої на одержання прибутку. Для відображення витрат неприбуткова організація може використовувати лише 8 клас рахунків.

Хоча організація може мати неприбутковий статус це не означає, що вона не може отримувати доходи. Тому одним із об'єктів, що виступає елементом формування облікової політики неприбуткових організації є доходи. Відповідно до пп. 133.4.2 п. 133.4 ст. 133 ПКУ [2] доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами. В зв'язку з цим в обліковій політиці неприбуткових організацій доходи доцільно класифікувати наступним чином: членські внески, що можуть визначатися як цільові, так і нецільові; кошти та майно набуте як пасивні доходи (проценти, дивіденди, страхові виплати і відшкодування, роялті тощо); майно, пожертвоване членами, громадянами, підприємствами, установами та організаціями, в т.ч. і міжнародними; благодійні внески та допомога, добровільні пожертвування (як цільові, так і нецільові) від фізичних та юридичних вітчизняних та іноземних осіб; кошти, що надійшли від спонсорів, благодійників, які можуть робити добровільні пожертвування на користь організації в грошовій або іншій формі; кошти, що надійшли від продажу власного майна організації та спрямовані в статутну діяльність; доходи від курсових різниць; доходи від продажу валют; кошти, що надійшли від ведення підприємницької діяльності; цільове фінансування.

При цьому керівництву неприбуткової організації потрібно пам'ятати про свій особливий статус. Адже одержання доходів в ході господарської діяльності та понесення витрат теоретично передбачає формування прибутку. Тому керівництву неприбуткової організації потрібно слідкувати, щоб останній не був розподілений між її членами та не були понесені витрати, непередбачені статутом. Для того, щоб документально підтвердити статутну відповідність використання прибутку неприбутковим організаціям необхідно формувати плановий (на початку року) та фактичний (в кінці року) кошториси, які будуть відображати доходи і витрати, підтверджувати законність використання прибутку.



При формуванні облікової політики неприбутковим організаціям потрібно обов'язково передбачити формування резерву майбутніх виплат відпусток. Важливість такого формування полягає в тому, що неприбуткові організації здійснюють свою діяльність за рахунок надходжень, що носять цільовий характер. Тому у користувачів облікової інформації не повинен виникати сумнів у тому, що витрачання таких надходжень в майбутньому не буде відповідати їх цільовому призначенню. Адже в неприбуткових організаціях нецільовим характером витрачання грошових коштів буде вважатися погашення зобов'язань проектів, які виконувались в минулих звітних періодах за рахунок коштів, що надійшли в межах поточного проекту. При цьому, у випадку проведення будь-якого виду перевірки, суб'єктами контролю велика увага приділяється саме фактам використання, в обов'язковому порядку працівниками неприбуткової організації, права на щорічну відпустку та механізму нарахування їх резерву.

Враховуючи специфіку діяльності неприбуткових організацій в обліковій політиці доцільним є передбачення розподілу нарахування резерву відпусток в розрізі проектів або ж суб'єктів, що здійснюють фінансування. На стадії формування облікової політики має бути чітко описаний механізм нарахування даного резерву. В межах системи управлінського контролю діяльності неприбуткової організації доцільним є розробка внутрішніх принципів перевірки даних щодо сум залишків резерву відпусток на початок та кінець звітного періоду в системах бухгалтерського та кадрового обліку.

Таким чином, правильно сформована облікова політика в неприбуткових організаціях буде сприяти дотриманню ними їх статусу, забезпечувати відповідність відображення господарських операцій чинним нормативно-правовим актам, а отже задоволенню потреб користувачів в їх послугах. Формування облікової політики в неприбуткових організаціях ускладнюється відсутністю спеціалізованого стандарту бухгалтерського обліку, положення якого враховували б специфіку діяльності таких суб'єктів господарювання.

### **Список використаних джерел**

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru>
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Показники Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)
4. Рекомендація СМ/Rec(2007)14 Комітету міністрів Ради Європи державам-членам (Щодо створення та діяльності неурядових організацій) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_937](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_937)

*Садовська І.Б.*

Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки  
д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту

*Нагірська К.Є.*

Луцький національний технічний університет  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

## **РОЗВИТОК УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА РОЛЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО СУДЖЕННЯ В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

Інтеграційні процеси притаманні всім сферам людського буття. Світ змінюється з шаленою швидкістю. Це впливає на рівень значимості зафіксованої інформації для прийняття рішень. Такому впливу підлягає облікова і не фінансова інформація, яка є особливо актуальною в системі управлінського обліку. Водночас, рівень значимості інформації є суб'єктивним явищем і має прямо пропорційну залежність від професіональних здібностей осіб, причетних до формування таких інформаційних потоків, тобто від якості, швидкості і об'єктивності бухгалтерського судження.

Інновації та новаторські відкриття і винаходи у всіх сферах життєдіяльності настільки є швидкозмінними, що все більше ускладнюють процеси ефективного прийняття рішень. Інформаційні масиви все більше стають неструктурованими. Зазвичай це не є фактором суб'єктивним, тобто це не залежить від того, що низький рівень облікового персоналу. Причиною цьому є надзвичайно велика кількість нововведень і підприємницьких ідей, які зазвичай не встигають ідентифікуватись, що унеможлиблює їх облікову фіксацію, не кажучи вже про облікову їх оцінку та документування.

Управлінський облік є основним постачальником релевантної облікової і не фінансової інформації для ефективного прийняття рішень задля підтримки і збільшення вартості економічного суб'єкта. Але управлінський облік також має рівень своєї придатності, що визначається сукупністю доданої вартості, отриманої економічним суб'єктом від його дієвого чи недієвого впливу на зростання вартості бізнесу загалом. На рівень придатності управлінського обліку впливає показник якості бухгалтерського професійного судження. Адже на відміну від фінансового обліку, який чітко регламентований стандартами, управлінський варіює між кількома дисциплінарними галузями – економікою, правом, менеджментом, власне бухгалтерським обліком, психологією, соціальними дисциплінами та іншими. При цьому, управлінський облік обирає вектор споріднення з іншими галузями з урахуванням найбільш вагомих потреб замовника інформаційних продуктів, надаючи перевагу все-таки правовому і економічному.

В умовах світових інтеграційних процесів вчені розглядають розвиток управлінського обліку в контексті наукових шкіл і теорій менеджменту. Але їх підходи не підтверджені відповідними переконливими обґрунтуваннями, що доказало би їх взаємозв'язок з управлінським обліком [2; 4]. Окремі науковці [1; 3] роблять зосередження на стратегічному спрямуванні управлінського обліку, де особливу роль відіграє професійне бухгалтерське судження, основане на етичних принципах та нових підходах до власне методології.

Для вирішення питань з удосконалення методології управлінського обліку в аспекті посилення ролі професійного бухгалтерського судження було створено Глобальні принципи управлінського обліку. Принципи були розроблені Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (CIMA), які разом налічують понад 600 000 членів і студентів з 177 країн світу. Ці Принципи основані на передових практиках управлінського обліку, яка сприяє прийняттю складних управлінських рішень, що забезпечують стаке зростання вартості бізнесу. Вони відображають бачення генеральних і фінансових директорів, науковців та фахівців з п'яти континентів, яке було сформульоване в ході міжнародних консультацій.

Глобальні принципи управлінського обліку є унікальним визначенням фундаментальних цінностей, етичних норм і прикладних характеристик управлінського обліку. Склад чотирьох принципів є наступним: 1) принцип комунікації, яка породжує і робить зрозумілою інформацію, що має вплив на стратегію бізнесу; 2) принцип релевантної інформації є по суті підтвердженням гнучкості і варіювання професійних суджень залежно від місії, мети і стратегії; 3) принцип аналізу впливу на вартість доказує роль аналітичності обліку; 4) принцип довіри управління створює беззаперечну міцну платформу за умови підготовки висококваліфікованих професіоналів, здатних мислити інноваційно, що значить дотримуватись Кодексу етики і високоморальної поведінки. Принципи стосуються не тільки розвитку управлінського обліку як дисципліни, але й індивідуальної поведінки фахівців з управлінського обліку.

Професійні фахівці з управлінського обліку мають забезпечити менеджмент економічних суб'єктів інформацією про фактори впливу на зростання вартості бізнесу, які необхідно враховувати при плануванні, бюджетуванні, діяльності та підготовці бухгалтерської та описової документації для складання інтегрованої звітності. Відповідно, фахівці з управлінського обліку несуть відповідальність перед стейкхолдерами та іншими зацікавленими особами за власне професійне судження, яке є основним індикатором підготовленої інформації для прийняття управлінських рішень. Однозначно, що такі фахівці повинні володіти якісними характеристиками поважання цінностей організації, дотримуватися професійної етики і нормативно-правового законодавства та приймати до уваги соціальну відповідальність.

### Список використаних джерел

1. Куцик П.О. Розвиток управлінського обліку: міжнародний контекст і перспектива/ П.О.Куцик. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [pbo.ztu.edu.ua/article/download/45791/42266](http://pbo.ztu.edu.ua/article/download/45791/42266).
2. Рудницький В. Еволюція управлінського обліку та сучасні концепції його розвитку/ В.Рудницький, Т.Рудницький [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://econa.at.ua/Vypusk\\_6/rudnytskyy.pdf](http://econa.at.ua/Vypusk_6/rudnytskyy.pdf).
3. Definition of Management Accounting. Statements on Management Accounting, IMA, 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.imanet.org.cn/uploads/resource/2015-11/1447061510-17551.pdf>.
4. Rayan B. Research Method & Methodology in Finance & Accounting/ B. Rayan, R.W. Scapens, M. Theobald. – London: Thomson, 2002. – 243 p.

УДК 632

*Сук Л.К.,*  
Відкритий міжнародний університет розвитку людини “Україна”,  
д.е.н., професор, заслужений професор НУБІП України,  
професор кафедри фінансів та обліку

### РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

У 1959 р. Міністерство фінансів СРСР затвердило план рахунків бухгалтерського обліку, який мав застосовуватися у всіх галузях народного господарства. Міністерство сільського господарства СРСР підготувало два плани рахунків: один для колгоспів, у яких застосовували трудодні (29 рахунків); другий – для колгоспів, які перейшли на грошову плату праці (47 рахунків).

В Україні було створено план рахунків для сільськогосподарських підприємств, який відповідав єдиному плану рахунків. Новий підхід до ведення бухгалтерського обліку забезпечив можливість вираховувати собівартість сільськогосподарської продукції, оцінювати фінансовий стан підприємства.

Матеріали для ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах були належним чином оцінені. За ці розробки засновник кафедри бухгалтерського обліку в Українській сільськогосподарській академії (тепер – НУБІП України) Рогаченко Сергій Микитович отримав наукове звання “Доцент”, не маючи наукового ступеня кандидата наук; Бутко Степан Данилович із Харківського сільськогосподарського інституту став професором без наукового ступеня доктора наук; Німчинов Прокіп Петрович включив дані розробки у доповідь “Вопросы теории и прогрессивных методов бухгалтерського учёта в в сельскохозйственных предприятиях (колхозах)”, по

якій в Київському інституті народного господарства у 1966 р. захистив докторську дисертацію.

План рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств затверджений наказом Міністерства сільського господарства СРСР 26 вересня 1969 р. № 269-4 [1]. Тобто, єдиний план рахунків бухгалтерського обліку для сільськогосподарських підприємств в Україні введено на 10 років раніше ніж у Радянському Союзі.

В даний час сільськогосподарські підприємства України використовують План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2], який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (з наступними змінами і доповненнями).

Чинний план рахунків, на мою думку, мало в чому кращий ніж той, що був розроблений українськими вченими ще у 1959 р. Тепер для обліку основної діяльності сільськогосподарських підприємств не виділені окремі рахунки, а раніше були рахунки – 18 “Рослиництво”, 19 “Тваринництво”.

Важливим кроком у розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві було створення і впровадження журнально-ордерної форми обліку. Її розробили вчені Українського науково-дослідного інституту економіки і організації сільського господарства Сук Л.К., Моссаковський В.Б., Ящук М.А. Широке використання її на практиці почалося в Україні у 1966 р. Ця форма бухгалтерського обліку прийнята для сільськогосподарських підприємств в СРСР з 1972 р.

Інструкцію з ведення обліку за журнально-ордерною формою затверджено Міністерством аграрної політики (наказ № 49 від 7 березня 2001 р.). В її підготовці приймали участь працівники кафедри бухгалтерського обліку, а також УкрНД економіки і організації сільського господарства.

Розробки із застосування механізованого обліку здійснювалися під керівництвом Кошляка Миколи Даниловича. В них приймали участь працівники кафедри та інституту економіки. Згодом дослідження з цих питань очолив Кропивко М.Ф.

У 1986-1990 рр. в сільському господарстві СРСР посилювалися госпрозрахункові відносини, створювалися структурні підрозділи на принципах самоокупності. Бухгалтерське забезпечення цих питань здійснювали вчені України, зокрема: П.Т. Саблук, М.Я. Дем'янеко, Л.К. Сук, Г.Г. Кірейцев, В.М. Жук, П.І. Гайдуцький, Л.С. Шатковська, М.Й. Малік.

Вдосконалення методики визначення собівартості сільськогосподарської продукції та розробку відповідних нормативних документів здійснювали П.Т. Саблук, В.Б. Мосаковський, Л.К. Сук, Г.Г. Кірейцев, В.М. Жук, П.Л. Сук, М.Я. Дем'янеко, М.Ф. Огійчук та інші вчені.

З 1999 р. Міністерство фінансів України почало розробляти Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [П(С)БО], які базуються на

загальноприйнятих методологічних принципах, передбачених міжнародними стандартами, та враховують специфіку національної системи обліку.

Особливості сільського господарства викликали необхідність створити окремий міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство”, який набрав чинності для річної фінансової звітності за період з 1 січня 2003 р. В Україні підготовлено П(С)БО 30 “Біологічні активи”, яке затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. Сільськогосподарські підприємства керуються згаданим положенням у процесі ведення бухгалтерського обліку.

Українські вчені зробили значний внесок у створення і розвиток бухгалтерської науки. Серед них до 2000 р. захистили докторські дисертації з проблем бухгалтерського обліку в сільському господарстві [3]:

Литвин Юрій Якович “Проблемы нормативного метода учёта затрат на производство в сельскохозяйственных предприятиях” (1974 р.);

Белебега Иван Олексійович “Проблемы учёта затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции в сельском хозяйстве (на материалах Украинской ССР)” (1979 р.);

Кругляк Борис Степанович “Проблемы учёта и анализ эффективности капитальных вложений и основных фондов в сельском хозяйстве (на примере сельскохозяйственных предприятий УССР)” (1982 р.);

Бутинець Франц Францович “Проблемы хозяйственного контроля и ревизии в сельском хозяйстве: вопросы методологии, теории и практики” (1986 р.);

Гайдучкий Павло Іванович “Учёт и контроль хозяйственной деятельности агропромышленных формирований” (1990 р.);

Саблук Петро Трохимович “Учёт, контроль и анализ в управлении аграрным сектором (методология и организация)” (1991 р.);

Линник Володимир Григорович “Учёт и контроль производственной деятельности при разных формах хозяйствования” (1991 р.);

Дем’яненко Микола Якович “Управління оборотними засобами аграрного сектору АПК” (1991 р.);

Герасимович Анатолій Михайлович “Учёт издержек производства (методологические аспекты на примере плодоовощеперерабатывающих предприятий АПК Украины)” (1993 р.);

Шевчук Володимир Олександрович “Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою” (1999 р.);

Пушкар Михайло Семенович “Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні” (2000 р.).

На кафедрі бухгалтерського обліку підготували і захистили дисертації на здобуття доктора економічних наук:

Малышев Ігор Володимирович “Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учёте” (1973 р.);

Сук Леонід Кіндратович “Бухгалтерсий учёт и контроль процесса производства сельскохозяйственной продукции в условиях внутривладельческого роста” (1991 р.);

Кірейцев Григорій Герасимович “Функції обліку в управлінні сільськогосподарським виробництвом” (1993 р.);

Сук Петро Леонідович “Облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах: методологія і практика” (2009 р.).

Сприяли розвитку науки про бухгалтерський облік професори, доктори економічних наук, які завідували кафедрою: Калюга Євгенія Василівна, Камінська Тетяна Григорівна, Гуцаленко Любов Василівна (зав. кафедри в даний час).

В нашому університеті успішно діяла спеціалізована вчена рада із захисту дисертацій по спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності), на якій багато здобувачів захистили кандидатські дисертації.

На кафедрі постійно здійснювалися наукові дослідження з проблем ведення бухгалтерського обліку і контролю в сільському господарстві в ринкових умовах. На момент створення (1959 р.) на кафедрі не було жодного працівника з науковим ступенем. Тепер його мають майже усі викладачі кафедри.

Члени кафедри підготували підручники, навчальні посібники та інші матеріали, які необхідні для проведення навчання на високому рівні.

Дружні ділові відносини з членами кафедри бухгалтерського обліку Л.К.Сук встановив з 1963 р.: проводив заняття зі студентами на умовах погодинної оплати, виступав офіційним опонентом по кандидатській дисертації члена кафедри В.П. Ярмоленка, приймав участь у дискусіях з питань підготовки спеціалістів по бухгалтерському обліку і контролю. Постійно працювати в НУБІП України на кафедрі бухгалтерського обліку Леонід Кіндратович почав у 1978 р.

Друзями і однодумцями відразу стали члени кафедри: Кірейцев Григорій Герасимович, Рогаченко Сергій Микитович, Шатковська Людмила Станіславівна, Бобошко Борис Макарович, Звонарьова Людмила Миколаївна, Кононенко Іван Іванович, Парасій Михайло Григорович, Ярмоленко Василь Петрович, Вербило Ольга Федорівна, Буленок Анатолій Павлович та інші ветерани кафедри.

Незабутнім другом була Рибка (Дмитерко) Марія Миколаївна, яка постійно працювала старшим лаборантом кафедри з початку її заснування. Змінювалися назви кафедри, завідувачі кафедри, а Марія Миколаївна весь час залишалася берегинею кафедри.

### **Список використаних джерел**

1. Указания по ведению бухгалтерского учёта в сельскохозяйственных предприятиях. Справочник по бухгалтерскому учёту в сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Статистика, 1972. – С. 29-33.

2. План рахунків бухгалтерського обліку. Інструкція по застосуванню плану рахунків бухгалтерського обліку. – К.: Алерта, 2019. – 148 с.

3. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – С. 97-101.

## УДК 657

*Сук П.Л.,*

Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України “Ніжинський агротехнічний інститут”, д.е.н.,  
професор, професор кафедри обліку і оподаткування

*Криворот О.Г.,*

Національний університет біоресурсів і природокористування України старший  
викладач кафедри обліку та оподаткування

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК КОРМІВ

Законом України “Про ветеринарну медицину” [1] визначено, що корми – це продукти тваринного, рослинного, мікробіологічного та хімічного походження, у тому числі готові корми та комбікорми, що використовуються для годівлі тварин самостійно або в суміші, містять поживні речовини у засвоюваній формі і не справляють негативного впливу на здоров’я тварин.

Корми за походженням є рослинні, тваринні, комбікорми, мінеральні, біологічно активні добавки, відходи харчової промисловості.

Порядок оцінки і обліку кормів залежить від джерела їх надходження: власне виробництво, покупка.

Корми, одержані від власного виробництва, у більшості випадків є сільськогосподарською продукцією, порядок оцінки якої встановлює П(С)БО 30 “Біологічні активи” [2].

Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю [2, п. 12].

Отже, корми, одержані від власного виробництва (рослинництва або тваринництва), можна оцінювати за справедливою вартістю або за виробничою собівартістю.

Корми власного виробництва, що призначені для внутрішньогосподарського споживання, не продають, а тому по них відсутній активний ринок. Ця обставина свідчить про те, що визначення їх справедливої вартості є проблематичним.

Підприємство виробляє корми для внутрішнього споживання з метою одержання продукції тваринництва. За економічною сутністю виробництво кормів є незавершеним виробництвом (напівфабрикатом) у тваринництві. Тому



немає ніяких підстав на цьому етапі штучно рахувати фінансовий результат (прибуток або збиток) за рахунок оцінки кормів за справедливою вартістю. Оцінювати їх потрібно за виробничою собівартістю.

Калькулювання фактичної собівартості кормів, призначених для внутрішньогосподарського споживання, дає можливість отримати інформацію для прийняття альтернативного управлінського рішення – споживати, купувати чи продавати.

Якщо власні корми дешевші від купованих, то їх доцільно виробляти, а у зворотному випадку – краще купити. Разом з цим можна поррахувати внесок кожного підрозділу (рослинництва і тваринництва) для одержання фінансового результату від реалізації продукції тваринництва. Це особливо важливо, якщо колективи працюють на умовах самоокупності, а їх оплата праці залежить від отриманого фінансового результату. Необхідні для цього розрахунки проводять за даними управлінського обліку.

Згідно інструкції [3] корми власного виробництва обліковують на рахунках 20 “Виробничі запаси” і 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. В бухгалтерському обліку таке роздвоєння не бажане. Доцільно чітко визначити призначення кожного рахунку.

Сільськогосподарська продукція має різні канали використання: реалізація на сторону, перероблення в господарстві, згодовування тваринам, видача працівникам, висівання та висаджування тощо. Наприклад, зерно можна продати, переробити в господарстві на іншу товарну і не товарну продукцію, висіяти. Тому в економічній літературі є пропозиції товарну сільськогосподарську продукцію обліковувати на рахунку 27, а ту, що призначена для внутрішнього споживання, – на рахунку 20. Проте практично так робити дуже складно. Адже канали руху продукції можуть змінюватися залежно від конкретних умов, що виникають у кожному господарстві.

Рахунок 20 використовується для обліку покупних запасів, а рахунок 27 – для обліку сільськогосподарської продукції власного виробництва незалежно від напрямку подальшого її руху. Тому корми власного виробництва потрібно оприбутковувати на рахунок 27, а куповані – на рахунок 20.

Купівля кормів це по суті придбання сировини для виробництва продукції тваринництва, яка має оцінюватися за цінами придбання і обліковуватися відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” [4], які включають купівельну вартість і витрати, пов’язані із придбанням кормів.

Згодовані тваринам корми без їх попереднього збирання (шляхом випасу), на складі не оприбутковують. Кількість згодованих таким способом кормів визначають розрахунковим шляхом за зоотехнічним або укісним методом, що оформляють актами на оприбуткування пасовищних кормів. З метою оцінки доцільності використання пасовищних кормів їх справедливую вартість можна визначити відповідно до вартості кормової одиниці кормових буряків. Подібні розрахунки на суперечать нормам міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство” [5].

В господарстві можуть сіяти сільськогосподарські культури спеціально для випасу. В таких випадках витрати по їх посіву і вирощуванню мають обліковуватися у складі біологічних активів рослинництва за дебетом субрахунку 231 “Рослинництво” і списуватися на утримання відповідної групи тварин з кредиту субрахунку 231 в дебет субрахунку 232 “Тваринництво”. Ідентифікувати корм на випасі як об’єкт бухгалтерського обліку і переносити на субрахунок 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”, що пропонується окремими авторами [6], недоцільно. Адже такий корм не попадає на склад для зберігання матеріальних запасів, то немає сенсу робити додаткові бухгалтерські записи.

Тварин можуть випасати на природних луках, на утримання яких витрат немає. В таких випадках витрати на заробітну плату пастухів доцільно відносити прямо на утримання тієї групи тварин, яких випасають, і показувати по статті “Оплата праці”.

### **Список використаних джерел**

1. Про ветеринарну медицину: Закон України від 25 червня 1992 р. № 2498-ХІІ. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2498-12>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456/11736. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за № 751/4044. – Електронний ресурс. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 “Сільське господарство”. – Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027).

6. Чудак Л.А. Бухгалтерський облік виробництва кормів: міжнародний підхід / Л. А. Чудак. // Ефективна економіка. – 2015. – № 9. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2015\\_9\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_9_15).

*Суліменко Л. А.,*  
Житомирський національний агроекологічний університет  
к.е.н., професор, професор  
кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

## **РОЗВИТОК НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ БІЗНЕСУ УКРАЇНИ**

В умовах розвитку міжнародної торгівлі, створення спільних підприємств, транснаціональних корпорацій, об'єднання фондових ринків, залучення іноземних інвестицій та позик, важливим питанням є інформаційне забезпечення таких процесів через належну систему бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, який є мовою бізнесу підприємців та інвесторів різних країн. Тому адаптація вітчизняної системи бухгалтерського обліку, звітності до міжнародних стандартів сприяє поліпшенню інвестиційного клімату в Україні, є важливою передумовою економічної інтеграції вітчизняних підприємств у світовий простір.

Проблемам розвитку різних систем бухгалтерського обліку присвячені праці вітчизняних вчених: : М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, Н.Г. Горицької, С.Ф. Голова, Г.С.Дергільової, В.М. Жука, С.В. Івахненкова, Б.С. Кругляка, Я.В. Олійник, В.М. Пархоменка, В.В. Сопка, К. В. Сорокіної, та ін.

Важливою умовою реформування та розвитку системи обліку та статистики в Україні є належне нормативно-правове забезпечення. Основними нормативними документами в цьому процесі стали:

- Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики», де вперше визначено склад інституціональних агентів у сфері бухгалтерського обліку на загальнодержавному рівні, які здійснюють загальне керівництво розробкою і здійсненням заходів по впровадженню в Україні єдиної системи обліку та статистики у відповідності до загальноприйнятої міжнародної практики;

- Постанова Кабінету Міністрів України «Про концепцію побудови національної статистики України» на основі якої була затверджена Державна програма переходу України на міжнародну систему обліку та статистики, яка передбачала наближення первинного бухгалтерського і статистичного обліку на підприємствах та в організаціях усіх форм власності, методів статистичних спостережень та методології обчислення показників до загальноприйнятих у світовій практиці критеріїв;

- «Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів», затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, передбачала запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні [1].

Для адаптації законодавства України до вимог Європейського Союзу важливе значення мають положення Закону України 2004 році «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу», яка визначила «державну політику, етапи адаптації та цілі, інституційний механізм, повноваження Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України» [2].

Важливим поштовхом до удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні з врахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу є Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, реалізація якої полягає в створенні законодавчих та організаційних передумов для адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів.

З метою удосконалення законодавчих умов для запровадження міжнародних стандартів у травні 2011 року окремим законодавчим документом статтю 1 Закону № 996-XIV було доповнено статтею 12-1 «Застосування міжнародних стандартів», за якою «публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами»[3]. Іншим підприємствам було надано право самостійно визначати застосовування ними міжнародних стандартів. У 2011 р. було також створено Інтернет-ресурси Міністерства фінансів України, які забезпечували безкоштовний доступ до інформації стосовно МСФЗ та їх правових аспектів.

На сучасному етапі розвитку національної системи бухгалтерського обліку з прийняттям Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом в окремій главі (гл. 13) «Законодавство про заснування та діяльність компаній, корпоративне управління, бухгалтерський облік та аудит» визнано важливість «комплексного застосування ефективних правил та методики у сферах законодавства щодо заснування та діяльності компаній, корпоративного управління, а також щодо бухгалтерського обліку та аудиту, з метою створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки та задля стимулювання торгівлі» [4]. Сторони Угоди домовились співробітничати «щодо впровадження на національному рівні міжнародних стандартів фінансової звітності та поступове наближення законодавства у сфері бухгалтерського обліку та аудиту до норм ЄС», що сприяє інтеграції національної системи обліку в єдину міжнародну систему обліку і звітності[4].

Однак, як зазначають економісти, реформування бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ стикається на своєму шляху з окремими проблемами зокрема, відсутність у більшості міністерств та відомств нормативно-методологічного забезпечення обліку в галузях економіки. Лише окремі міністерства забезпечують підвідомчі підприємства методичною базою, хоча фінансова звітність має враховувати специфіку галузі. Для врахування галузевої специфіки Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності

розроблено ряд галузевих стандартів. Проте вітчизняна фінансова звітність, складена на основі зазначених стандартів, не забезпечує належної прозорості, оскільки підприємства різних галузей складають уніфіковані форми фінансової звітності, що позбавляє їх можливості самостійно виділяти або об'єднувати статті у фінансовій звітності виходячи з їх сутності[5].

Законом України від 05.10.2017 "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень" дається визначення національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку як нормативно-правового акту, розробленого на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку. Разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законодавством, подається Звіт про управління або Консолідований звіт про управління, які містять фінансову та не фінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики його діяльності. Така інтегрована звітність, дозволить задовольнити зростаючі потреби як внутрішніх користувачів інформації для прийняття ними ефективних управлінських рішень, так і потреби зовнішніх користувачів в інформації не фінансового характеру.

Як свідчить зарубіжний досвід, включення у фінансову звітність таких не фінансових складових, як ризик, стратегія, стійкість та сталий розвиток підприємства, є не менш важливими для функціонування підприємства, дозволить доповнити показники, які розкриваються у фінансовій звітності, зокрема: використання природних ресурсів, захисту прав людини і впливу підприємства на суспільні явища, що сприятиме прозорості та інвестиційній привабливості бізнесу вітчизняних підприємств.

Отже, розвиток національної системи бухгалтерського обліку пов'язаний з адаптацією її до міжнародних стандартів ЄС, що дозволяє виробити єдині підходи до формування та обміну економічною інформацією, забезпечити потреби всіх її користувачів, сприятиме інтеграції України в єдину міжнародну систему обліку і звітності.

### **Список використаних джерел**

1. Про програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706>.

2. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 року № 1629-IV/ URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>

3. «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 12 травня 2011 року № 3332-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3332-17>

4. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, від 27.06.2014. URL: [https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011)

5. Дергільова Г.С. Проблеми реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ. URL: [irbis-nbuv.gov.ua > cgi-bin > irbis\\_nbuv > cgiirbis\\_64 > esprstp\\_2011\\_2\\_10](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64/esprstp_2011_2_10)

## УДК 657.1

*Сирцева С.В.*

Миколаївський національний аграрний університет,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування

*Лугова О.І.*

Миколаївський національний аграрний університет,  
к.е.н., старший викладач кафедри обліку і оподаткування

*Пісоченко Т.С.*

Миколаївський національний аграрний університет,  
к.е.н., асистент кафедри обліку і оподаткування

### **РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ УПРАВЛІННЯ КОРПОРАЦІЯМИ**

У сучасних умовах економічного розвитку базовою формою організації є корпоративна структура. Саме корпорації складають основу світової економіки.

Корпорація представляє собою договірні об'єднання, створені на основі поєднання виробничих, наукових та комерційних інтересів, з делегуванням окремих повноважень централізованого регулювання діяльності кожного з учасників. Метою створення корпорацій є налагодження горизонтальних зв'язків і забезпечення сталої виробничо-господарської взаємодії підприємців, координації їхніх зусиль у вирішенні спільних завдань і захисті спільних інтересів [1, с. 525].

У сучасних умовах поняття корпоративності посилюється, а її ознаки з'являються навіть у невеликих структурах, які, з юридичної точки зору, не є корпораціями. Така ситуація пов'язана з розподілом функцій виробництва та посиленням впливу господарських взаємозв'язків і договірних відносин на фінансові результати діяльності. Звітність суб'єктів господарювання стає все більш корпоративною внаслідок розкриття у ній інформації не тільки про фінансові результати діяльності як таких, але також і про складові, що їх визначають.

Таким чином, дані тенденції є проявом сутності і поглибленням впливу корпоративності, а також обумовлюють нові вимоги до розкриття інформації у звітності.

Нові вимоги до розкриття інформації у звітності відповідно зумовлюють нові вимоги до облікової політики, як до головного методологічного документу організації облікового процесу і складання звітності економічних суб'єктів.

Основною метою облікової політики є забезпечення створення інформаційної системи компанії з врахуванням вимог законодавчих актів і нормативних документів про фінансово-майновий стан компанії та результати її діяльності, які необхідні як для внутрішніх так і зовнішніх користувачів для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень [2].

Формування облікової політики для потреб управління корпоративним підприємством являє собою взаємозв'язок конкретних принципів, методів, правил і способів, що застосовуються підприємством для підготовки та подання фінансової звітності, істотно впливають на оцінку і прийняття рішень зацікавленими користувачами [3].

Досконало сформована облікова політика підприємства є однією з вагомих складових механізму управління діяльністю корпоративного підприємства. Проте, для прийняття управлінських рішень про облікову політику підприємства, потрібно сформувати об'єктивну, достовірну, повну, зрозумілу та правдиву облікову інформацію, яка б для зацікавлених користувачів (зовнішніх та внутрішніх) максимально розкривала дані про фінансово-господарську діяльність підприємства [4].

У процесі управління корпоративним підприємством використовується значна кількість інформації, сформованої у фінансовому та податковому обліку, фінансовій звітності, складеній за принципами МСФЗ, а також в управлінському обліку.

Тому поряд з традиційними аспектами облікової політики (організаційний, методологічний та технічний), стає необхідним виділення договірної, управлінського та податкового аспектів.

Договірний аспект облікової політики по суті повинен бути внутрішнім регламентом господарських взаємовідносин у корпорації як у групі юридичних осіб.

Управлінський аспект по суті повинен регламентувати положення щодо відносини між материнською компанією та її дочірніми товариствами, визначає периметр консолідації, а також відносини дочірніх товариств між собою всередині даного периметра консолідації.

Податковий аспект по суті повинен регламентувати рівень податкової відповідальності корпорації як групи юридичних осіб.

Таким чином, розширюючи свої кордони, облікова політика стає управлінським регламентом в обліково-аналітичній та обліково-контрольній системах з метою забезпечення всієї системи корпоративного управління.

Отже, в сучасних умовах господарювання облікова політика для потреб управління є вагомим інструментом. Завданням стає узгодження облікових політик окремих юридичних осіб, що входять до складу корпорації, з метою

узгодження їхньої спільної діяльності і визначення єдиної лінії поведінки, спрямованої на розуміння і досягнення поставленої мети функціонування.

Єдина корпоративна облікова політика є тим важливим засобом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи корпорації в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку, що дає змогу своєчасно виявити позитивні та негативні соціально-економічні результати діяльності корпорації та їх наслідки, забезпечити баланс інтересів усіх учасників корпоративних відносин.

### Список використаних джерел

1. Zahorodnii, A.H. and Vozniuk, H.L. (2007), *Finansovo-ekonomichnyi slovnyk* [Finance and economics dictionary]: Znannia, Kyiv, Ukraine. – 1072 p.

2. Юхименко-Назарук І.А., Самосей А.В. Теоретичні аспекти облікової політики корпорації. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип.7. С.997-1004.

3. Хомка В. Облікова політика в умовах корпоратизації аграрного сектору України. URL: [file:///C:/Users/Bosik/Downloads/Vlnau\\_econ\\_2013\\_20\(1\)\\_33.pdf](file:///C:/Users/Bosik/Downloads/Vlnau_econ_2013_20(1)_33.pdf) (дата звернення 27.09.2019).

4. Юнацький М.О. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси: зб. наук. праць*. 2013. Вип. 10 (1). С.541-546.

УДК 657

Стрільчук Л.В.,

ВП НУБіП України «Заліщицький аграрний коледж ім.Є.Храпливого»,  
викладач вищої категорії циклової комісії обліково-фінансових та  
економіко-комерційних дисциплін

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

**Актуальність дослідження.** Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – стандарти, що затверджуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Вони є інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання. Основними причинами переходу на єдині стандарти обліку є:

- уникнення облікового хаосу;
- переваги для ринків капіталу;
- допомога бухгалтерам у формуванні правдивої і достовірної інформації.



Дослідження вчених в царині організації обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності показують, що використання МСФЗ у практичній діяльності українських підприємств дасть можливість сформувати прозору та зрозумілу інформацію для користувачів усіх рівнів, залучити фінансові та кредитні ресурси для розвитку та розширення діяльності, за даними аналізу достовірної звітності накреслити шляхи оптимізації комерційної діяльності, буде рушійною силою для підвищення ефективності системи управління підприємством та одержання переваг в конкурентній боротьбі [5].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням обліку за МСФЗ займалися вчені: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, М.Р. Лучко, З.В. Задорожній, Ю.А. Кузьмінський, М.С. Пушкар, В.М. Костюченко, О.В. Небильцова, Н.М. Ткаченко, І.В. Жовнер та інші.

**Метою статті** є визначення ролі МСФЗ в організації користувачів фінансової звітності та облікових показників виробничо-фінансової діяльності підприємств.

**Результати досліджень.** Реформування бухгалтерського обліку в Україні в умовах трансформації вітчизняної економіки, яка спрямована на розвиток ринкових відносин, вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки вимагає складання і надання фінансової звітності суб'єктів господарювання відповідно до міжнародних стандартів. Це вимагає визначення методичних підходів до організації обліку і фінансової звітності за МСФЗ. Саме тому метою розробки та запровадження МСФЗ є створення достовірної бази для визначення доходів і витрат, оцінки активів та зобов'язань, розкриття існуючих фінансових ризиків, порівняння результатів діяльності [2, с. 7].

Міжнародні стандарти фінансової звітності не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, а й активно впливають на розвиток національної системи бухгалтерського обліку і звітності. Їх можна вважати інструментом глобалізації економіки і світових господарських зв'язків.

Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності, роблять її здатною відобразити істинний майновий стан організації, підприємства, установи. У зв'язку з цим МСФЗ важливі не лише для іноземних, а й для національних інвесторів. Все це підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України. [1, с. 34].

Аналізуючи особливості впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності, вчена Мардус Н.Ю. вважає, що МСФЗ виступають ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для доходів і витрат, оцінює активи і зобов'язання, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати наявні фінансові ризики у суб'єктів звітування, а також порівнювати результати їхньої діяльності з метою забезпечення

адекватного оцінювання їхнього потенціалу та прийняття відповідних управлінських рішень [4, с. 2].

Як зазначають дослідники, основними перевагами складання фінансової звітності за МСФЗ є:

- чітке визначення майнового стану власників підприємства;
- Контроль за виконанням підприємством зобов'язань, наявністю і рухом майна, ефективним використанням матеріальних і фінансових ресурсів;
- здійснення ефективного фінансового аналізу підприємства;
- можливість складання реального прогнозу щодо майбутньої діяльності підприємства;
- фінансова звітність підготовлена за МСБО, є доступною не тільки для фахівців але і для широкого кола користувачів [1, с. 25].

Крім того при впровадженні МСФЗ вчені виокремлюють такі проблеми:

- відсутність освітніх програм;
- відсутність достатньої кількості фахівців;
- відсутність матеріальної бази та коштів щодо переходу [2, с. 9].

**Висновок.** Отже, не зважаючи на проблеми, які виникають при впровадженні МСФЗ, переваги є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності.

Ми погоджуємося із думкою Фальченко О.О., що МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків, адже цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів, що підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України [3].

Використання МСФЗ, на нашу думку, може забезпечити покращення якості складання фінансової звітності та здійснювати достовірний фінансовий аналіз підприємства.

Уміння організовувати та вести облік і використовувати його дані вимагає високого професійного рівня облікових працівників, на що також спрямовуються заходи застосування МСФЗ.

### **Список використаних джерел**

1. Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець Л.Я. Облік і звітність за міжнародними стандартами. Навчальний посібник (Навчально-методичний комплекс).-Тернопіль: ТНЕУ, 2015. - 304с.
2. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Навчальний посібник. –Тернопіль: ТНЕУ, 2016. -360с.
3. Фальченко О. О. Актуальні питання впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності / О. О. Фальченко, Н. Ю. Мардус, С. В. Брік // Соціально-економічний розвиток України: проблеми та перспективи : кол. монографія / ред. О. В. Манойленко. – Харків : НТУ "ХПІ", 2015. – С. 62-68.

4. Мардус Н. Ю. Особливості організації і методики обліку і аудиту фінансової звітності в умовах адаптації до міжнародних стандартів: <http://repository.kpi.kharkov.ua/>

5. Рожелюк В.М. Організація обліку в системі міжнародних стандартів фінансової звітності <http://magazine.faaf.org.ua/>.

**УДК: 675(075.8)**

*Слесар Т.М.*

Національний університет біоресурсів і природокористування України,  
к.е.н., доцент кафедри обліку та оподаткування

## **ОБЛИВОСТІ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Облікова система України знаходиться в прямій залежності від діючої в країні нормативно-законодавчої бази, яка в свою чергу постійно змінюється. Ці зміни в повній мірі стосуються і організації обліку в державному секторі.

В умовах наближення системи бухгалтерського обліку державного сектору до міжнародних стандартів виникла нагальна потреба реформування його, основним елементом діяльності будь якої установи виступає налагоджена система бухгалтерського обліку. Причиною даного явища став розвиток економічної інтеграції європейських держав, який вплинув і на прискорення процесу гармонізації системи бухгалтерського обліку.

В державному секторі в останнє десятиріччя набули значного поширення процеси гармонізації національних облікових підсистем до міжнародних положень бухгалтерського обліку. Значна частка країн світу здійснила перехід облікової практики до положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектора (МСБОДС), а решта розробила національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) на основі МСБОДС та діючої нормативно-законодавчої бази.

В Україні потребує подальшого удосконалення і доопрацювання нормативно-правове регулювання існуючої системи обліку. Дане питання набуло особливої актуальності з моменту ухвалення Урядом Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі до 2025 року [1].

Проблемні питання обліку в державному секторі досліджували такі вітчизняні науковці, як: Р.Т. Джога, О. О. Дорошенко, Т.І. Єфіменко, О.О. Канцуров, М. Р. Лучко, С.О. Левицька, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Н. І. Сушко [2], А.І. Фаріон, І.Ю. Чумакова та ряд інших.

Усунення обмеженості нормативно-правової бази, яка визначає принципи, методи та прийоми бухгалтерського обліку в державному секторі було основним завданням впродовж останніх років.

Починаючи з 2015 року набрали чинності перші 9 національних стандартів, а з 1 січня 2017 року введені в дію й решта розроблених НП(С)БОДС.

З 1 січня 2017 року організація обліку в установах державного сектору регламентується новими нормативно-правовими актами, які ввели нові підходи до відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку та регулюють нові правила складання фінансової звітності.

План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 р. № 1203, а також Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджені наказом МФУ від 29.12.2015 р. № 1219 набули чинності з 1 січня 2017 року лише для бюджетних установ і державних цільових фондів, що створювало ряд проблем при здійсненні облікової діяльності зазначених установ.

Зазначена ситуація ще раз підтверджує необхідність прискорення наступних заходів в системі державного сектору з метою забезпечення ефективної організації обліку:

- удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- удосконалення системи бухгалтерського обліку;
- підвищення прозорості та якості фінансової звітності;
- удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб;
- створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору.

В свою чергу організація бухгалтерського обліку для всіх суб'єктів державного сектору, відповідно до прийнятих розпоряджень, починається з формування облікової політики. Положення про облікову політику паралельно з діючою нормативно-законодавчою базою є концептуальною основою ведення обліку, важливим методичним інструментом формування і складання звітності. Питання формування облікової політики, на сучасному етапі реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі, представляє собою інтерес та потребує подальших досліджень як в теоретичному, так і в практичному напрямку зазначених проблем.

### **Список використаних джерел**

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [Електронний ресурс] : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 року № 437-р. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] / Н. Сушко, Л. Гізатуліна // Независимый аудитор. — 2018. — Режим доступу: [http://nauditor.com.ua/ru/component/na\\_archive/459.html?view=material](http://nauditor.com.ua/ru/component/na_archive/459.html?view=material).

УДК 657.37

*Сокіл О.Г.*

Таврійський державний агротехнологічний  
університет ім. Д. Моторного  
д.е.н., доцент,  
завідувач кафедри обліку і оподаткування

## **ПРОГНОЗ РОЗВИТКУ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК В УКРАЇНІ**

Перспектива розвитку звітності про сталий розвиток полягає у запровадженні звіту про управління, який поки що є найменш регламентований та стандартизований. Ця стандартизація повинна мати межі дозволених форматів для окремих галузей чи видів виробництва. Якщо це металургія, то обов'язкові показники не тільки забруднення, а показники зменшення. Стандартизація звітності про сталий розвиток неминуха. Більше того, ця стандартизація повинна вплинути на переосмислення та спонукання середніх і малих підприємств до такої ж участі. У перспективі їх також зобов'язують формувати звіти про управління чи розширену фінансову звітність показниками соціальної та екологічної діяльності.

При проведенні, наприклад, аналізу стратегічного обліку та його мети, А.А. Костякова зазначає що на підприємстві відбувається трансформація підприємницького обліку що має стратегічну спрямованість та досягнення мети шляхом формування внутрішньої й зовнішньої інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих стратегічних рішень [1, с. 101]. Така внутрішня і зовнішня інформація поділяється у свою чергу на економічну, управлінську, екологічну та соціальну.

Л.В. Гуцаленко та Л.Г. Михальчишина при дослідженні креативних видів обліку в Україні визначають, що основною вимогою до фінансової звітності є достовірність інформації, яка представляє правдиве й повне уявлення про майновий та фінансовий стан підприємства, а також про фінансові результати його діяльності. Але при цьому в умовах глобалізації та стрімкого розвитку економічних систем мають місце негативні тенденції, які впливають на порушення принципів обліку та викривлення інформації в звітності в рамках чинного законодавства з метою покращення показників діяльності господарюючих суб'єктів [2, с. 52]. Тому стандартизація обліку що

забезпечуватиме формування інтегрованої звітності є неминучою та очікуваною.

Саме подальший розвиток інтегрованої звітності залежить від нормативно-методичної бази та обліково-аналітичного забезпечення, що повинен регламентуватися кількома рівнями регулювання (Рис. 1).

Підприємства, які готові до переходу на новий рівень якості своєї звітності повинні переглянути свою облікову політику, що повинна ґрунтуватися на переході від традиційного господарського обліку до обліку сталого розвитку, який забезпечить формування транспарентної звітності.

Перспектива впровадження інтегрованої звітності вже не стоїть на порядку денному. Це вже реальність яка не тільки діє але і розповсюджується у геометричній прогресії. Тому у табл. 1 представлено сучасний стан та перспективи впровадження інтегрованої звітності в Україні серед всіх суб'єктів господарської діяльності.



Рис. 1. Трансформація нефінансово-економічної звітності під тиском міжнародного і українського нормативно-правового регулювання\*

\*Джерело: складено авторами

## Перспективи впровадження інтегрованої звітності в Україні

РІК	Суб'єкти підприємницької діяльності, одиниць										
	ВСЬО ГО	великі	середні			малі			мікропідприємства		
		Юриди чні особи	Юриди чні особи	Фізи чні особ и	Усьо го	Юриди чні особи	Фізи чні особ и	Усьо го	Юриди чні особи	Фізич ні особи	Усього
2010	218392 8	586	20983	355	2133 8	56796	1152 0	6831 6	300445	17932 43	2093688
2011	170162 0	659	20753	306	2105 9	58468	1261 5	7108 3	295815	13130 04	1608819
2012	160012 7	698	20189	361	2055 0	57587	1051 6	6810 3	286461	12243 15	1510776
2013	172207 0	659	18859	351	1921 0	55332	9689	6502 1	318477	13187 03	1637180
2014	193216 1	497	15906	712	1661 8	45676	9483	5515 9	278922	15809 65	1859887
2015	197431 8	423	15203	307	1551 0	43573	3982	4755 5	284241	16265 89	1910830
2016	186553 0	383	14832	281	1511 3	43459	5839	4929 8	247695	15530 41	1800736
2017	180505 9	399	14937	317	1525 4	44818	7506	5232 4	278102	14589 80	1737082

\*Джерело: складено авторами на основі даних [3]

Наразі, на 2019 рік, обов'язкове формування звітності призначене тільки для великих і середніх підприємств. Їх кількість складає 16653 підприємства. Але на нашу думку, малі підприємства з відповідною оцінкою балансової вартості активів від 350 тис. до 4 млн. євро та чистим доходом від реалізації від 700 тис. до 8 млн. євро в недалекій перспективі зобов'язують формувати і оприлюднювати звітність про їх сталий розвиток. А якщо це не станеться, то настане еволюційна зміна думки та мети підприємництва і малі підприємства однозначно будуть звітуватися перед своїми стейкхолдерами в розрізі екологічної, соціальної та управлінні.

Сьогодні всі суб'єкти господарської діяльності та інституції державного регулювання повинні зрозуміти, що інтегрована звітність повинна стати інструментом не тільки прозорості діяльності та контролю за екологічною та соціальною діяльністю а, на самперед, засобом спонукання до зміни основного завдання та мети підприємництва — досягнення максимізації економічного прибутку одночасно із прогресивним збільшенням екологічного та соціального капіталу. Саме ці два капітали і повинні збільшуватися навколо суб'єкта підприємницької діяльності. Інтегрована звітність і відповідно обліково-аналітичний процес її формування стають в один ряд із засобами досягнення основних цілей сталого розвитку: від подолання бідності до партнерства заради сталого розвитку.

#### Список використаних джерел:

1. Костякова А.А. Стратегічний управлінський облік: сутність та поняття. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 39(2). С. 99-102.

2. Гуцаленко Л.В., Михальчишина Л.Г. Креативний облік в системі формування звітної інформації. Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів: збірник матеріалів II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (5 жовтня 2018 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. С. Остапчук. К.: ТОВ «ВІПО», 2018. С. 52-55.

3. Діяльність суб'єктів великого, середнього, малого та мікропідприємництва. Статистичний збірник. За ред. М. Кузнєцової. Київ: ТОВ «Видавництво «Консультант». 2018. 347 с.

**УДК 657**

*Талько Т.В.*

ВП НУБіП України «Ірпінський економічний коледж»

викладач

## **ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО АУТСОРСИНГУ**

Однією з галузей аутсорсингу, яка на даний момент активно розвивається в Україні є – бухгалтерський аутсорсинг, попит на який здебільшого формується за рахунок компаній малого бізнесу, а також холдингів. Так, як ринок бухгалтерського аутсорсингу в Україні тільки формується, то компанії, що надають професійні послуги з ведення бухгалтерського обліку, виконують лише певні види робіт.[1]

Бухгалтерський аутсорсинг становить винесення функцій, пов'язаних з організацією, веденням бухгалтерського обліку та складанням звітності на підприємстві, передачу їх для виконання аутсорсеру. Вартість аутсорсингу бухгалтерських послуг залежить від ряду факторів: від виду діяльності компанії, системи оподаткування, кількості працівників, обсягу документообігу, наявності нестандартних операцій і т.д. Проте, підприємство, зацікавлене у послугах з ведення бухгалтерського обліку, повинно здійснити детальний аналіз потреб і засад впровадження даного виду послуг, а також оцінити можливі ризики [2].

Перевагами аутсорсингу бухгалтерських послуг є: економія витрат на утримання власної бухгалтерії, обладнання робочих місць, програмне забезпечення, фінансування тренінгів та курсів підвищення кваліфікації; конфіденційність: з аутсорсинговою компанією обов'язково укладається договір, в якому прописується гарантія дотримання конфіденційності, відповідальність за проведену роботу; безперервність процесу ведення обліку, оскільки виключається потреба в заміні бухгалтера на період відпустки або його відсутності; комплексний підхід: для обслуговування клієнтів залучаються фахівці, що дає можливість клієнту приймати збалансовані і правильні рішення; компетентність: у аутсорсингових компаніях діє системи подвійного контролю, що в значній мірі знижує ймовірність помилки і штрафів; передача ризиків і



відповідальності за правильність ведення бухгалтерського обліку, можливість компенсувати понесені збитки при наявності помилок.

Однак, незважаючи на значні переваги аутсорсингу бухгалтерського обліку, існують певні ризики, пов'язані з таким рішенням компанії, а саме ризик витоку інформації, ризик припинення роботи постачальника послуг та лише формальне виконання обов'язків, адже звіти, підготовлені аутсорсером, лише виконання зобов'язань перед контролюючими органами, у той час як передусім перед бухгалтерським обліком ставляться інші завдання. Але, при правильному формуванні та оформленні договору про співробітництво з аутсорсинговою компанією, дані ризики можуть бути нівельовані.

На загальнодержавному рівні основними перешкодами для розвитку аутсорсингу є недостатня підтримка держави, відсутність відповідних регулюючих нормативно-правових актів, складність контролю за діяльністю аутсорсера, непередбачуваність його економічного стану, ненадійність партнерських відносин, витік інформації. Щодо переваг, які роблять Україну привабливою для здійснення аутсорсингових операцій, є значна кількість незайнятих кваліфікованих кадрів, нижча оплата праці, ніж в зарубіжних країнах та достатньо високий рівень володіння іноземними мовами [3].

Варто зазначити, що бухгалтерський аутсорсинг дає можливість значно оптимізувати витрати бізнесу, зробити його більш мобільним і прибутковим. Актуальною залишається проблема визначення засобів господарсько-правового регулювання для впливу на аутсорсингові відносини, а також розроблення спеціального законодавства для стимулювання використання аутсорсингу українськими компаніями у своїй господарській діяльності, що буде позитивно відбиватися на національній економіці. І тому, саме бухгалтерський аутсорсинг має всі можливості й надалі розвиватися і набувати перспективного напрямку розвитку бізнесу в Україні.

### **Список використаних джерел**

1. Поплюйко А. М. Бухгалтерський аутсорсинг: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні / А. М. Поплюйко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – №18. – С. 335-340.

2. Дідух О. В. Сутність аутсорсингу та перспективи його застосування в Україні / О. В. Дідух // Економічний простір. – 2011. – №54. – С. 173-182.

3. Безручук С.Л. Переваги та недоліки надання послуг з бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/93815/90201>

Національна академія статистики, обліку та аудиту  
завідувач кафедри «Обліку та оподаткування» доктор педагогічних наук,  
професор, Заслужений працівник освіти України

## **ЕКОНОМІЧНЕ ВИЗНАННЯ, СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ**

За сучасних умов господарювання змінюються вимоги до управління підприємством з позиції підвищення оперативності управлінської інформації про величину витрат та прибутку, що очікується.

У загальному трактуванні витратами звітного періоду визначаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Відповідно до чинного законодавства, адміністративні витрати включають загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Іншими словами, адміністративні витрати – це витрати у сфері управління, які включають трудові та грошово-матеріальні витрати, пов'язані із здійсненням загального управління господарською діяльністю підприємства загалом.

Розвиток ринкових відносин в Україні сприяв еволюції підприємницької діяльності та умовам її функціонування на ринку. Тому підприємствам для того, щоб вижити, необхідно правильно визначити стратегію і тактику поведінки на ринку та систематично здійснювати облік прибутків, витрат та фінансових результатів господарської діяльності.

Витрати на управління та обслуговування в бухгалтерському обліку належать до адміністративних витрат.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» до адміністративних витрат відносяться витрати, пов'язані з управлінням та організацією діяльності підприємства, які не включаються до собівартості реалізованої продукції. Такий підхід був запроваджений з переходом України на міжнародні стандарти обліку і викликає постійні дискусії.

Надзвичайно багато вітчизняних науковців займалися науковими дослідженнями обліку адміністративних витрат, так, В.П. Ярмоленко зазначає, що загальногосподарські витрати як і загальновиробничі мають відношення до процесу основного виробництва, заради якого створюється підприємство. Покриття адміністративних витрат «валовим» прибутком перекидає їх економічну суть.

Певні дискусії викликають і еволюційні підходи до методики розподілу адміністративних витрат. На необхідність їх розподілу для управлінських цілей звертали увагу П.Л. Сук та ряд інших вітчизняних та зарубіжних науковців.

Значна увага була приділена також дослідженню баз розподілу. При формуванні повної собівартості необхідною умовою є розподіл адміністративних витрат на думку П.В. Іванюти між підрозділами пропорційно виробничим витратам. Розподіляти витрати на управління пропорційно кількості працівників, заробітній платі, годинам праці, витратам на оренду, страхування, опалення і освітлення пропорційно площі будівлі пропонує Г. О. Партин.

Ми поділяємо думку Бутинця Ф.Ф. та Сука Л.К. але як зазначає Загородній А.Г. адміністративні витрати не гарантують отримання вигід від їх здійснення, то вже ж таки не прямі вигоди підприємство отримує у будь – якому випадку.

На підставі дослідженого, прослідковується, що такі витрати не гарантують у майбутньому доходу, тобто створення додаткової вартості конкретного продукту. Виникають вони на етапах життєвого циклу продукту прямо не пов'язаного з процесом виробництва, тому враховуючи існуючу на даний момент нормативно-законодавчу базу, їх включення до собівартості продукції викликає діаметрально-протилежні пропозиції. Але більшість авторів визначають адміністративні витрати як витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва.

На нашу думку, адміністративні витрати – це сукупність усіх витрат підприємства, які не можна прямо віднести на виробництво, але які є життєво необхідними, тобто без їх здійснення діяльність буде неможливою.

Адміністративні витрати часто розглядаються авторами у наукових працях і в більшості випадків вони погоджуються із твердженням, що адміністративні витрати – це витрати на обслуговування основної діяльності.

Потрібно здійснювати науково обґрунтований розподіл адміністративних витрат, тому проблема виникає у правильному виборі бази розподілу цих витрат. Потрібно вибрати базу розподілу, що в найбільшій мірі відповідає невиробничим накладним витратам.

Перш ніж розподіляти адміністративні витрати доцільно визначити об'єкт розподілу. Об'єкти розподілу можуть бути проміжні та кінцеві. Передбачається, що проміжними об'єктами розподілу адміністративних витрат мають бути виключно виробничі підрозділи, так як витрати допоміжних підрозділів в кінцевому результаті включаються в собівартість виробленої продукції і розподіл адміністративних витрат ще й на ці підрозділи призведе до подвійного їх включення до собівартості продукції. Підсумковими ж об'єктами розподілу адміністративних витрат є окремі види продукції.

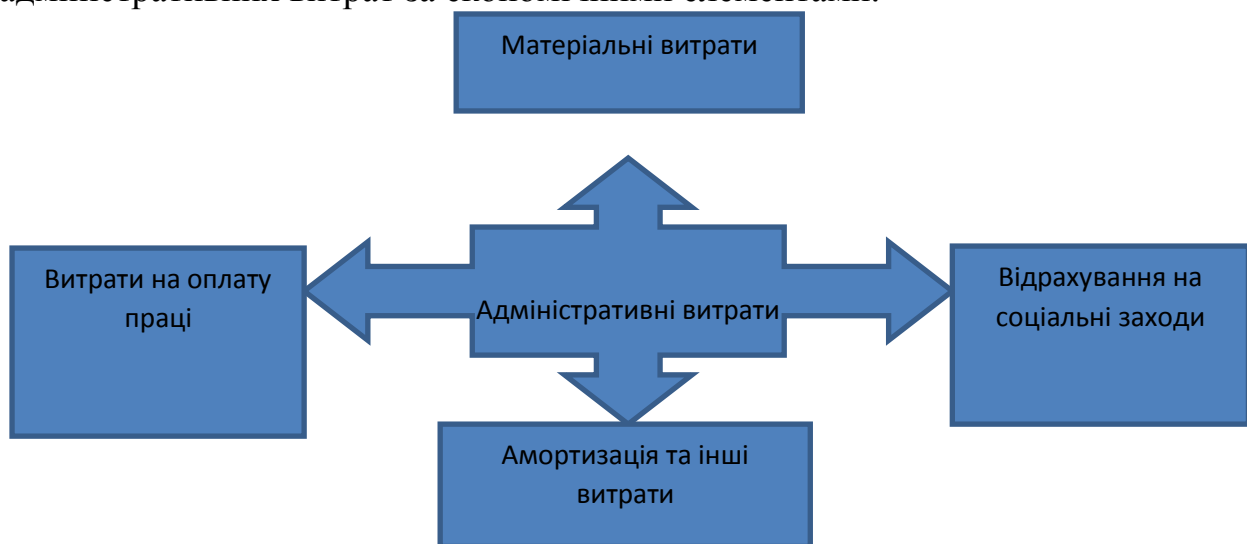
Облік адміністративних витрат у сучасних умовах вимагає нових підходів до вибору ознак їх класифікації, які дозволяють організувати систему управління витратами. Ознаки класифікації адміністративних витрат підприємства та систему їх обліку визначаються на основі таких основних

критеріїв: вид господарської діяльності підприємства; організаційна структура підприємства; сфери господарської діяльності, кожна з яких має бути відокремленою у єдиній системі бухгалтерського обліку на підприємстві; вид продукції, що виробляється на підприємстві; прийняті положення облікової політики підприємства.

Як бачимо, у наукових джерелах адміністративні витрати класифікуються за різними ознаками. До них належать: відношення до основних процесів підприємства, комплексність витрат (номенклатура статей), групування за економічними елементами, відношенням до обсягів діяльності чи ділової активності, періодичність виникнення, можливість регулювання.

При прийнятті управлінських рішень щодо господарської операції розрізняють релевантні та не релевантні витрати. Релевантні — витрати, які залежать від управлінського рішення, а не релевантні — не залежать від такого рішення. При розгляді різних альтернативних рішень слід розрізняти дійсні (витрати конкретних ресурсів) та можливі — це вигода, яка витрачається, коли вибір одного з варіантів рішення вимагає відмовитись від доходу за іншим варіантом.

При побудові обліку адміністративних витрат підприємства за центрами відповідальності виникає необхідність розробки такої класифікації адміністративних витрат, яка б повністю задовольняла потреби кожного центру відповідальності, враховуючи при цьому організаційну структуру та особливості господарювання. На рисунку 1 відображено розподіл адміністративних витрат за економічними елементами.



**Рис. 1 Розподіл адміністративних витрат за елементами**

Аналізуючи рисунок 1, можемо констатувати, що адміністративні витрати є комплексними витратами, саме тому особливе місце в класифікації займає їх розподіл за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші витрати.

З точки зору планування і контролю найважливішою ознакою для класифікації адміністративних витрат є те, як змінюється їхня динаміка залежно від змін обсягу виробництва чи інших показників діяльності.

Варто зазначити, що класифікація витрат за економічними елементами використовується підприємствами в основному для побудови системи фінансового обліку, тоді як у системі управлінського обліку витрати розглядаються в розрізі статей витрат. Якщо класифікація за елементами показує загальну суму адміністративних витрат, то на деякі статті витрат може відноситися лише частина витрат за елементами.

На підставі вищезазначеного, ми прийшли до висновку, що адміністративні витрати мають комплексний характер, і до них відносяться загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління підприємством, а в П(С)БО 16 «Витрати», зазначаються і характеризуються методологічні засади та визначається конкретний склад витрат.

**УДК 657**

*Тесленко Т.І.*  
ТОВ «Інтелект-Сервіс»,  
бухгалтер-експерт, к.е.н., доцент

## **ОБЛІК ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ У КОМУНАЛЬНИХ НЕКОМЕРЦІЙНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Відповідно до Концепції реформи фінансування системи охорони здоров'я України [1] одним з основних стратегічних завдань цієї реформи є перехід до оплати діяльності постачальників медичних послуг на основі конкретних результатів їх діяльності. У процесі реформування медичні заклади в Україні переходять на комунальні некомерційні підприємства (КНП) з правом повноцінного господарювання. Відповідно до Бюджетного кодексу України [2] заклади охорони здоров'я, що реорганізовані в КНП, не можуть мати статусу розпорядників бюджетних коштів за визначенням, але можуть фінансуватися з державного чи місцевого бюджету як одержувачі бюджетних коштів. Перетворення закладів охорони здоров'я у КНП розширює їх права до рівня всіх інших суб'єктів господарювання України включно з правом підписувати контракти, мати свій рахунок та встановлювати рівень заробітної плати без прив'язки до тарифної сітки.

Зміна форми господарювання з бюджетної установи на суб'єкта підприємницької діяльності потребує зміну організації бухгалтерського обліку. Так, КНП для відображення своєї господарської діяльності зобов'язані використовувати План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291 [3]. Відповідно, такі підприємства складають

форми фінансової звітності, що передбачені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4].

Медичні заклади у формі КНП мають право отримувати кошти з бюджету для фінансування своєї діяльності. До таких надходжень належать:

надходження за договорами із НСЗУ (гроші йдуть за пацієнтом) на підставі підписаних декларацій;

надходження з місцевого бюджету у вигляді фінансової підтримки або за бюджетно-цільовою програмою.

Витрачання бюджетних коштів закладами охорони здоров'я у формі КНП відбувається у відповідності до Бюджетного Кодексу України [2]. Згідно Бюджетного Кодексу з місцевого бюджету для закладів, які надають первинну медичну допомогу, фінансуються: оплата комунальних послуг та енергоносіїв, місцеві програми розвитку та підтримки, місцеві програми з надання населенню медичних послуг з первинної медичної допомоги.

У бухгалтерському обліку надходження з бюджету до КНП потрібно відображати у складі цільового фінансування. Характеристика цільового фінансування наведена в Інструкції про використання Плану рахунків бухгалтерського обліку [3], де **цільове фінансування і цільові надходження** це кошти для фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога). Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо.

Оскільки мова йде про незворотне фінансування з бюджету, такі надходження з часом визнаються доходом відповідного поточного періоду, що передбачено П(С)БО 15 «Дохід» [5].

Для обліку цільового фінансування призначений рахунок 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» [3]. Порядок списання коштів за цільовим фінансуванням на доходи залежить від напрямку використання таких коштів, що відображено у таблиці 1.

Таблиця 1

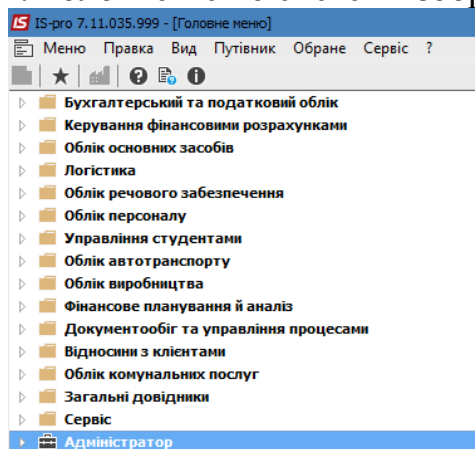
**Облік основних господарських операцій щодо отримання та використання цільового фінансування**

<b>Зміст операції</b>	<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>
Одержані кошти по цільовому фінансуванню на рахунок в банку	311	482
<b><i>Придбання та використання основних засобів</i></b>		
Придбані в рахунок цільового фінансування основні засоби та введені в експлуатацію	152 10	631 152
Віднесена на доходи майбутніх періодів вартість придбаних основних засобів	482	69
Нарахована амортизація на основні засоби	23, 91, 92, 93	131
Визнані доходи поточного періоду на суму нарахованої	69	745

амортизації		
<b>Придбання та використання запасів</b>		
Придбані медикаменти від постачальників	201	631
Використані медикаменти на надання медичних послуг	23	201
Визнані доходи поточного періоду на суму використаних медикаментів	482	718
<b>Компенсація комунальних послуг</b>		
Списана вартість отриманих комунальних послуг на витрати діяльності	23, 91, 92, 93	631, 685
Визнані доходи поточного періоду на суму отриманих комунальних послуг	482	718

Враховуючи відмінності у порядку організації бухгалтерського обліку у закладах охорони здоров'я у формі КНП від обліку у бюджетних установах, актуальним постає питання використання спеціалізованих інформаційних систем з ведення бухгалтерського обліку. Так, для ведення бухгалтерського обліку та складання звітності у закладах охорони здоров'я у формі КНП доцільним є використання програмного забезпечення **ISpro: Медицина**, яка є продуктом Компанії «Інтелект-Сервіс».

Система **ISpro** призначена для виконання облікових і управлінських функцій з метою формування фінансової, податкової та управлінської звітності і передачі її користувачам. Головне меню системи зображено на рисунку 1.



**Рис.1. Головне меню програмне забезпечення ISpro**

Система налаштовується з урахуванням особливостей діяльності підприємства, установи, організації. Використання програмного продукту передбачає супроводження з боку розробника з метою підтримки у випадку змін законодавства або вимог користувача.

Використання програмного забезпечення **ISpro: Медицина** дозволить бухгалтерам швидше адаптуватись до порядку ведення обліку господарської діяльності медичного закладу у формі КНП. Крім того, програма дозволяє зробити налаштування для складання форм звітності щодо використання бюджетних коштів на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів,

капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій із подальшим експортом такої звітності у автоматизовану систему Є-звітність та єдиний веб-портал використання публічних коштів Є-data.

### **Список використаних джерел**

1. Концепція реформи фінансування системи охорони здоров'я, схвалена розпорядженням КМУ від 30.11.2016 р. № 1013-р
2. Бюджетний Кодекс України, затв. ВРУ 08.07.2010 р. № **2456-VI**
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291
4. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73
5. П(С)БО 15 «Дохід», затв. наказом МФУ від 29.11.1999 р. № 290

**УДК 657:334.012.631-043.86**

*Трачова Д.М.*

Таврійський державний агротехнологічний університет  
д.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування

## **КОНЦЕПТУАЛЬНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ В ІНФОРМАЦІЙНУ ЕПОХУ**

Пріоритет фіскальної політики, формальний підхід підприємства до питання амортизації, неналежне науково-нормативне забезпечення, що призводить до відсутності стимулів і ресурсів для інноваційного відтворення, обмеженості інституційної інфраструктури та повільного впровадження високих технологій призвели до низької адаптованості економіки України до викликів сучасності. Під впливом науково-технічного прогресу з середини ХХ ст. у практиці господарювання та науковому середовищі застосовується явище «морального» зносу активу та розуміння важливості симбіозу амортизаційної й інноваційної політики. Відтак очевидним є бухгалтерський вплив на теоретичне і практичне розуміння категорії «амортизація». Амортизація сприймається як інституційно-обліковий процес акумулювання коштів підприємства на розширене інноваційне відтворення його необоротних активів, що визначається формальними «правилами гри» (законодавчі, податкові та інші норми) та неформальними правилами (судження бухгалтерів підприємств в межах облікової політики), та дозволяє розглядати амортизаційну політику, як інтегрований інструмент стратегічного фінансового планування та інвестиційно-інноваційного відтворення необоротних активів на всіх рівнях



управління і при формуванні політики з прискореного науково-технічного розвитку України у відповідних державних стратегіях, концепціях і програмах.

При дослідженні розвитку і трансформації категорії «амортизація» виявлена невідповідність державної політики інноваційного розвитку та облікової політики, особливо в частині амортизації. Розбалансованість прослідковується в нормативно-правових документах та має в основі відсутність фундаментальних уявлень про облікову основу синергії інноваційної та амортизаційної політики у розвитку національної економіки. Для подолання проблеми розбалансованості сформульовано теоретичний концепт звітно-облікової основи синхронізації та розвитку інноваційної й амортизаційної політики держави та підприємств, який базується на врахуванні вимог до бухгалтерів Міжнародних стандартів фінансової звітності, Кодексу професійної етики бухгалтерів, на врахуванні вимог до бізнесу політики сталого розвитку, зростаючого домінування в економіці інформаційних технологій а також впливу формальних та неформальних інститутів на ефективність застосування звітно-облікового інструментарію амортизації задля інноваційного розвитку. Сформульовані в концепті теоретичні положення забезпечують синхронізацію концептуальних та нормативно-правових актів держави та організаційно-управлінських рішень бізнесу (облікова політика) щодо підвищення ефективності інноваційно-амортизаційної політики в країні. Звітно-облікова система дозволяє не тільки виділити амортизаційну складову управління, а й ефективно використати її обліково-статистичні можливості для каталізації науково-технічного прогресу та інвестиційних можливостей.

Застосування інституційного підходу до оцінки стану регулювання амортизаційної політики в Україні через з'ясування як кількісного складу, так і рівня впливу інститутів на амортизаційну політику підприємства, дозволило виявити проблеми домінування фіскальних інститутів у цьому питанні, неповне використання можливостей інституту бухгалтерського обліку та необхідність дотримання стратегії системної та узгодженої участі усіх відповідальних регуляторів за амортизаційну політику держави та інженерних і бухгалтерських служб підприємств. Розбудова системи регулювання амортизаційної політики на основі інституціональної теорії обліку вимагає розгляду формальних і неформальних складових системи регулювання та визначання функціонального впливу на амортизацію як державних регуляторних інституцій, так і звичок й переконань бухгалтерів підприємств, які на сьогодні є консервативними і проблемними щодо змін. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, галузеві міністерства та Державна служба статистики України практично відсторонені від виконання функцій стратегічного планування, організації, моніторингу і контролю за здійсненням амортизаційної політики. Вони не сповна використовують у своїй роботі інформаційні можливості інституту бухгалтерського обліку в цьому питанні. Наявні звички, переконання та професіоналізм бухгалтерів вітчизняних підприємств не сприяють якості інформаційного забезпечення управління оновленням необоротних активів на

мікро- та макрорівнях. Система регулювання амортизаційної політики потребує удосконалення, вагомим фактором якого є розгляд місця і ролі у ній інституту бухгалтерського обліку та інституту професійних бухгалтерів. Останній створюється в Україні у формі професійних бухгалтерських об'єднань з обов'язковою сертифікацією бухгалтерів. З іншого боку, інститут бухгалтерського обліку в частині його регуляторних складових націлюється на відпрацювання ефективної методологічної та методичної підтримки системи обліку і звітності амортизації підприємств. Такий погляд на систему регулювання амортизаційної політики дає можливість упорядкувати напрями підвищення професійного рівня облікових працівників з метою якісного забезпечення обліково-звітною інформацією інституції стратегічного планування, організації, моніторингу та контролю здійснення амортизаційної політики. Але інформаційно-ноосферне майбутнє економіки, людиноцентризм потребують розгляду додаткових факторів, а саме біхевіаристичного фактору, фактору рівня технічного оснащення, аналітичної роботи, організації обміну і використання інформації і професіоналізму бухгалтерів. Є підстави вважати, що вони стануть ключовими з огляду на зростання обсягів і швидкості обміну інформацією, покращення якості та ціни людського капіталу. Очевидним є вплив виявлених факторів інформаційної епохи на формування державної амортизаційної політики, пришвидшення обміну і підвищення якості облікової інформації на всіх рівнях управління. Результатом такої трансформації має стати формування достатнього амортизаційного ресурсу для відновлення необоротних активів в інноваційному аспекті. Таким чином, концептуальні положення обліково-інформаційного забезпечення амортизаційної політики повинні бути спрямовані, на системне формування і аналіз масиву даних для ефективного її провадження, методологічне і методичне забезпечення оперативного визначення ставок амортизаційних відрахувань (використання найбільш ефективних для розвитку економіки методів нарахування амортизації з урахуванням майбутньої вартості інноваційного відновлення), організацію обліку, контролю і звітності, створення в державі єдиного інформаційного простору амортизаційної політики. Концептуальні положення рекомендовано врахувати при удосконаленні або новій редакції Урядової концепції амортизації України. Реалізація положень концепції націлює на досягнення економікою України рівня амортизаційної політики розвинутих країн та передбачає до 2030 року зменшення зносу необоротних активів з 83% натеper до 35%, зростання рівня капітальних інвестицій – з 412,8 до 908,16 млрд грн, підвищення рівня інвестиційно-інноваційної активності – з 20 до 44%.

**Висновки.** Отже, запропоноване нами обліково-інформаційне забезпечення формування амортизаційної політики включає: формування фундаментальних теоретичних положень для обліково-інформаційного забезпечення акумулювання достатніх ресурсів на розширене інноваційне відтворення активів підприємств та розвитку економіки в цілому; адаптування до національних інституційних особливостей методології обліку і звітності

амортизації передових країн світу, що дозволить синхронізувати в Україні темпи нарахування амортизації з темпами науково-технічного прогресу; розробку концептуальних положень для формування єдиного звітно-інформаційного простору, що забезпечує комплексний підхід до амортизаційної політики не тільки на рівні підприємства, а і на рівні держави.

Запропоноване системне обліково-інформаційне забезпечення формування амортизаційної політики дозволить повноцінно використовувати інструментарій інституту бухгалтерського обліку в політиці розширеного відтворення активів підприємств та в реалізації стратегії інноваційного розвитку економіки України в інформаційну епоху.

**УДК 657.47.01**

*Умерова Г. В.*

Національний університет біоресурсів  
і природокористування України,  
аспірант кафедри обліку та оподаткування

## **СОБІВАРТІСТЬ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ**

В умовах ринкової економіки собівартість поточних біологічних активів рослинництва відображає рівень понесених витрат на вирощування продукції і комплексно характеризує ефективність використання наявних фінансових, матеріально-технічних, трудових і природних ресурсів, організаційно-технічний рівень виробничого процесу та рівень продуктивності праці. Важливу роль відіграють питання оптимізації виробничих витрат та економії ресурсів, адже суб'єкти господарювання намагаються втримати свої позиції на ринку саме завдяки ефективному управлінню виробничим процесом та умінню правильно калькулювати собівартість продукції рослинництва. Проте для того, щоб ефективно управляти цими процесами, необхідно розуміти саме сутність даної категорії відповідно до потреб сільськогосподарського виробництва.

В економічній літературі суттєвий внесок у теоретичні дослідження трактування поняття «собівартість» зробили відомі науковці, зокрема: Бутинець Ф. Ф., Калюга Є. В., Мацкевічюс Й. С., Скрипник М. І., Сопко В. В., Сук П. Л., Цал-Цалко Ю. С., Чижевська Л. В., Чумаченко М. Г. та ін. Критичний аналіз визначення сутності терміну «собівартість» у працях вітчизняних та зарубіжних вчених свідчить про відсутність єдиного загальноприйнятого визначення, що спричинено тим, що кожен науковець, досліджуючи дане питання, намагався висвітлити ту її сторону, якою він займався.

Термін «собівартість» як економічна категорія увійшов у вжиток на початку ХХ століття завдяки працям А. П. Рудановського, М. П. Тер-Давидова та М. Ф. фон Дітмара. До цього науковці та фахівці-практики користувалися

такими поняттями як «своя вартість», «загальна вартість», «вартість виробництва», «дійсна вартість», «продуктивна вартість», «фактична вартість», «повна ціна» [1, с. 300]. Деталізуючи змістовне наповнення вище зазначених понять, варто відзначити, що підходить до трактування та розуміння категорії «собівартість» необхідно саме з терміну «вартість».

Будь-який біологічний актив, який у процесі біологічних перетворень здатен давати сільськогосподарську продукцію, додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [4], має певну цінність і потребує конкретного її визначення за допомогою вимірювання витрат, понесених на його отримання. Це означає, що даний біологічний актив має вартість. Як зазначає С. В. Мочерний, вартість – це економічна категорія, яка виражає уречевлену в товарах та послугах суспільно необхідну працю й економічні відносини між суб'єктами господарської діяльності, що пов'язані суспільним поділом праці й обміном товарами та послугами [2]. Категорію «вартість» можна тлумачити з двох позицій: з одного боку, як ціну, а з іншого – як суспільно необхідну працю, затрачену на вирощування продукції.

Якщо розглядати вартість як ціну, то необхідно врахувати, що у вартість, крім витрат, включається ще і прибуток як економічна вигода, яку отримує виробник після реалізації продукції рослинництва. Варто наголосити, що вартість продукції поточного біологічного активу рослинництва, що виражена в ціні, оплачує покупець, а собівартість – відшкодовує виробник з доходу від її реалізації. Проте, будь-який суб'єкт господарювання, що вирощує поточний біологічний актив рослинництва, несе певні витрати. При цьому виготовлена продукція рослинництва однакової вартості може мати різну собівартість для різних сільськогосподарських підприємств. Вищезазначене дає змогу дійти висновку про те, що вартість – це об'єктивний показник, який характеризує ринкову ціну на продукцію рослинництва, а собівартість – це суб'єктивний показник, який складається з витрат на виробництво цієї продукції кожним окремим суб'єктом господарювання.

Проведені дослідження трактування сутності поняття «собівартість поточних біологічних активів рослинництва» провідними вченими дають змогу виокремити її визначення за нормативно-правовим, фінансово-грошовим, витратним, вартісним, економічним і комбінованим підходами.

У нормативно-правовому підході тлумачення поняття «собівартість» суттєво відрізняється. У положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, які мають безпосередньо відношення до собівартості, відсутнє визначення даного терміну. У П(С)БО 16 «Витрати» йдеться лише склад витрат, які включаються до собівартості та зазначається, що вона визначається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». У останньому нормативно-правовому документі собівартість розглядають як один із можливих методів оцінки запасів без пояснення сутності даної категорії. П(С)БО 30 «Біологічні активи» є вітчизняним аналогом МСБО 41 «Сільське господарство», що розкриває такі поняття як «справедлива вартість», «первісна вартість», «балансова вартість», проте,

термін «собівартість» зовсім не використовується. У зазначеному МСБО 41 «Сільське господарство» собівартість розглядається у площині справедливої вартості сільськогосподарської продукції з вирахуванням витрат на продаж на час збирання врожаю. Відповідно до Методичних рекомендацій № 132 собівартість розглядається як витрати підприємства, пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції [3]. На наш погляд, дане визначення хоч і не повністю розриває сутність даної економічної категорії, проте, цілком узгоджується з загальноприйнятим трактуванням цього поняття науковцями.

Фінансово-грошовий підхід розкриває собівартість як виражену у грошовій формі величину витрачених ресурсів підприємства у процесі вирощування продукції рослинництва. За витратним підходом собівартість розглядають як витрати, необхідні для вирощування поточних біологічних активів рослинництва та реалізації їх продукції. Вартісний підхід обумовлює розкриття даної категорії у розрізі частини вартості, що дорівнює вартості витрачених засобів виробництва та представляє частину ціни, за рахунок якої відшкодовуються витрати на вирощування поточних біологічних активів рослинництва та реалізацію у кінцевому результаті сільськогосподарської продукції. Економічний підхід більше наближений до фінансово-грошового підходу, проте, відрізняється тим, що деталізує складові собівартості з метою визначення ефективності виробничої діяльності господарюючого суб'єкта. З точки зору комбінованого підходу визначення зазначеного поняття є більш ширшим і охоплює як грошове вираження витрат, необхідних для вирощування поточних біологічних активів рослинництва, так і характеризує ефективність виробництва в цілому.

За результатами аналізу підходів до визначення сутності собівартості продукції рослинництва виявлена актуальність проблеми понятійно-категоріального апарату, що полягає в ототожненні трактування таких термінів як «собівартість» і «витрати виробництва». Проведене дослідження свідчить, що зазначені економічні категорії необхідно чітко розрізняти. Оскільки поняття «витрати виробництва» є кількісним показником у складовій частині собівартості, тоді як остання відображає якісно-результативну ознаку виробничої діяльності суб'єкта господарювання та є частиною вартості, що відшкодовується в процесі реалізації продукції. Запропоноване вдосконалення понятійно-категоріального апарату сприятиме впорядкуванню та однозначності у використанні цих понять.

Отже, як показали дослідження, єдиної думки щодо того, чим є категорія «собівартість», немає. Проте детальний аналіз найбільш поширених підходів до визначення цього поняття дає змогу глибше зрозуміти його сутність. Спираючись на вищезазначене, вважаємо за доцільне розглядати собівартість поточних біологічних активів рослинництва, з одного боку, як економічну категорію, що відображає вартісну оцінку використаних ресурсів на вирощування поточних біологічних активів рослинництва, а з іншого – як

частину вартості, необхідну для компенсації понесених поточних витрат у процесі виробництва.

### **Список використаних джерел**

1. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». Вид. 2-е, доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с.
2. Економічна енциклопедія : у 3 т. / редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : Видавничий центр «Академія», 2000. Т. 1. 864 с. URL: <http://www.ukr.vipreshebnik.ru/entsiklopediya/21-v/1895-vartist.html>
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18 листопада 2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

**УДК 657: 332.1**

*Утенкова К.О.,*

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва  
к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

### **ГЛОБАЛЬНІ ПРИНЦИПИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ**

Економічна безпека аграрного сектору пов'язана з економічною безпекою держави та економічною безпекою окремих підприємств. Доцільно, з нашої точки зору, назвати наступні функціональні складові економічної безпеки аграрного сектору: фінансова, кадрово-інтелектуальна, виробничо-технологічна, політико-правова, безпека прийняття рішень і захищеність інформації, екологічна, інвестиційно-інноваційна, соціальна, маркетингова, ресурсно-технічна, енергетична, продовольча, транспортна, зовнішньоекономічна [1].

Важливими та необхідними етапами вдосконалення управління економічною безпекою підприємства на більшості вітчизняних підприємств є, дослідження, аналіз і коригування зовнішніх та внутрішніх інформаційних потоків, які формують інформаційний базис для прийняття управлінських рішень [2].

Управлінський облік, без сумніву, є джерелом забезпечення актуальною і суттєвою інформацією спеціалістів при оцінюванні впливу ризиків та загроз

економічної безпеки, аналізі ситуації, що склалася у внутрішньому та зовнішньому середовищі. Головним його завданням в контексті забезпечення економічної безпеки є надання інформації, необхідної для реалізації стратегії розвитку і безпеки підприємства, а також моніторингу його зовнішнього середовища з метою упередження виявлених загроз та небезпек.

З позицій забезпечення економічної безпеки шляхом безпеки прийняття рішень доцільно звернути увагу на те, що надлишок інформації не спрощує процес прийняття рішень, а, скоріш, ускладнює його, затримує чи, навіть, робить прийняття рішення неможливим або несвоєчасним.

Традиційно вважали, що між обсягом інформації і впевненістю у правильності прийнятого рішення є пряма залежність. З часом ця залежність змінилась, незважаючи на те, що можливості обробки інформації покращилися. Для таких умов ведення бізнесу було створено Глобальні принципи управлінського обліку, які, на нашу думку, є підґрунтям для формування безпеки прийняття рішень.

Принципи були розроблені Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (АІСПА) та Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (СІМА), які разом налічують понад 600 000 членів і студентів з 177 країн світу, під час громадських консультацій 2014-2015 років у СІМА та АІСПА за участі керівників компаній, фінансових директорів, науковців, регуляторів та інших фахівців у 20 країнах на 5 континентах.

Зокрема, мова йде про такі *Глобальні принципи управлінського обліку*:

1. **Комунікація породжує інформацію, що має вплив.** Метою принципу є можливість приймати ефективні рішення про стратегію та її реалізацію на всіх рівнях. Управлінський облік починається і завершується спілкуванням. Комунікація оптимізує процес прийняття рішень за рахунок передачі інформації на всіх етапах прийняття рішень. Належний обмін важливою інформацією в рамках управлінського обліку дозволяє долати розрізненість і сприяє інтегрованому мисленню. Обговорюючи потреби керівників, можна виявити і проаналізувати найбільш актуальну інформацію.

2. **Інформація є релевантною.** Метою принципу є можливість надавати підприємствам підтримку при плануванні й отриманні інформації, що необхідна для розробки стратегії й тактики її реалізації. Ключова роль управлінського обліку полягає в своєчасному наданні актуальної інформації керівникам. Принцип передбачає виявлення, збір, оцінку, підготовку і зберігання інформації. Для його реалізації необхідно досягнути балансу між: інформацією щодо минулих, наявних та очікуваних явищ; зовнішньою та внутрішньою інформацією; фінансовою та нефінансовою інформацією. Релевантна інформація повинна містити елемент прогнозування і враховувати питання, що здійснюють суттєвий вплив на майбутні результати.

3. **Аналізується вплив на вартість.** Метою принципу є моделювання сценаріїв, що демонструють причинно-наслідкові зв'язки між чинниками виробництва і результатами. Принцип ґрунтується на взаємозв'язку між

управлінським обліком і бізнес-моделлю. За допомогою моделювання впливу можливостей та ризиків вимірюється їхній вплив на стратегічні результати і оцінюється ймовірність конкретного результату з точки зору створення, захисту чи знищення вартості. Принцип вимагає глибокого розуміння бізнес-моделі і макроекономічного середовища загалом; передбачає аналіз інформації на всіх етапах створення вартості, оцінку можливостей, а також облік ризиків, витрат і потенціалу таких можливостей для створення вартості.

4. **Розумне керування вибудовує довіру.** Метою цього принципу є можливість активно управляти відносинами та ресурсами для захисту фінансових і нефінансових активів компанії, її репутації та вартості. Довіра - це запорука ефективних відносин між співробітниками, між підприємствами та їхніми клієнтами, інвесторами, постачальниками тощо. Спеціалісти з управлінського обліку користуються довірою як відповідальні фахівці, що поважають цінності організації, дотримуються професійної етики і нормативних вимог та усвідомлюють соціальну відповідальність. Цей Принцип також передбачає спроможність оперативно реагувати на потенційні конфлікти інтересів і не ставити особисті та короткострокові комерційні цілі понад довготривалі інтереси організації чи її зацікавлених осіб. Відповідно до вимог Принципу, фахівці з управлінського обліку у своїй діяльності повинні поводитися чесно та об'єктивно, заохочуючи до цього своїх колег, а також піддавати конструктивному сумніву будь-які рішення, що не відповідають корпоративним цінностям.

Застосування Глобальних принципів управлінського обліку має сенс у різних сферах діяльності підприємств (таблиця 1).

#### 1.

#### **Застосування Глобальних принципів управлінського обліку у контексті формування економічної безпеки підприємств\***

Сфера діяльності	Значення для підприємства	Внесок управлінського обліку
Управління проектами	Забезпечує контроль за проектами для підвищення шансів на отримання прибутків від їх реалізації і мінімізації ризиків.	Забезпечує ретельну фінансову перевірку бюджетів, планів і витрат на реалізацію проектів. Гарантує адекватне забезпечення проекту ресурсами і відповідність його цілей стратегічним пріоритетам підприємства.
Управління ресурсами	Допомагає підприємству ефективно управляти трансформаційним чи безперервним удосконаленням продуктів і процесів.	Враховує важливість розподілу дефіцитних ресурсів. Забезпечує складання ресурсних карт, що відображають вимоги прибутковості і доступні варіанти. Враховує альтернативні варіанти і порівняльні переваги різних варіантів розподілу ресурсів.



Управління ризиками	Поінформованість про такі ризики і можливість управління ними допоможе підприємству подолати невизначеність.	Виявляє можливі ризики і підказує необхідні дії, що відповідають серйозності ризику, особливості діяльності підприємства та його оточенню. Сприяє формуванню ризикоорієнтованого мислення і розглядає управління ризиками поряд із плануванням і ефективністю.
Управління фінансами	Забезпечує підприємство достатньою кількістю коштів для виконання своїх зобов'язань і фінансування пріоритетних ініціатив.	Надає інформацію про рух коштів. Забезпечує точні прогнози руху фінансів. Забезпечує управління фінансовими ризиками.

\*Складено автором за матеріалами [3]

Таким чином, управлінський облік пропонує структуровані рішення для неструктурованих проблем. Він дозволяє отримати необхідні дані, ретельно аналізувати їх і випрацювати обґрунтовані судження для прийняття ефективніших рішень та їхнього успішного впровадження. В умовах сильної невизначеності управлінський облік дозволяє формувати прогнози, що ґрунтуються на широкому спектрі даних.

#### Список використаних джерел

1. Утенкова К.О. Сутнісна характеристика функціональних складових економічної безпеки. *Облік і фінанси*. 2018. №3. С.146-156
2. Гнилицька Л.В. Концептуалізація управлінського обліку як інформаційної основи економічної безпеки підприємства. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Випуск 2 (22). С. 185-192.
3. Глобальні принципи управлінського обліку. CIMA. 2017. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukranian-full-gmaps-document.pdf>

УДК 657

*Федоренко Л.В., Романенко Т.В.*

Відокремлений підрозділу Національного університету біоресурсів природокористування України «Ніжинський агротехнічний коледж»,  
викладачі

### **ВИМОГИ СЬОГОДЕННЯ З ПІДГОТОВКИ КВАЛІФІКОВАНОГО ФАХІВЦЯ У СФЕРІ ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ**

Світ навколо нас стрімко змінюється, і темп таких змін уже обчислюють не роками, а місяцями. Різноманітність криптовалют, витіснення людської

праці програмами й роботами – ось основні чинники, що визначають загальні тенденції зміни бізнесу й суспільства.

Аудит не може триматися осторонь цих процесів, тому, з урахуванням усіх змін, залишається або адаптуватися до нових бізнес-реалій, або закритися у своїх старих форматах і з часом зникнути.

Причини загальної кризи освіти мають місце не тільки в Україні, але і в західних країнах, що пов'язано з трансформаціями при переході від індустріального суспільства до постіндустріального. В Україні постіндустріальні трансформації вимагають нової парадигми освіти, оскільки вся система освіти не відображає потреби ринку праці [1, с. 57].

Вектор практико-орієнтованого навчання, який обирають університети, є цілком виправданим з позиції набуття студентами практичного досвіду, закріплення теоретичних знань, вирішення питання оплати за навчання. Разом з тим опитані студенти спеціальності "Облік і оподаткування" у 87% зазначають, що працюють не за фахом. Лише 12% з них розглядають таку роботу як корисну з точки зору набуття комунікаційних компетенцій. Випускники часто через певний час втрачають інтерес до професії, яку їм позиціонували як творчу та таку, що потребує аналітичних здібностей, через виконання рутинної роботи тривалий період.

Вплив бухгалтерського обліку на розвиток економіки достатньо великий, то вища школа повинна постійно працювати над удосконаленням змісту та методики викладання дисциплін, що формують компетенції сучасного бухгалтера.

У контексті пошуку можливостей подальшого вдосконалення якості освітніх послуг вважаємо за доцільне виявити у першу чергу ті рушії змін, від яких залежить організація процесу надання освітніх послуг університетами, оскільки за ними стоять відповідні особи чи навіть колективи, від діяльності яких залежить напрям цих змін.

Усі рушії змін поділяються на зовнішні та внутрішні. До зовнішніх віднесено: професійні організації у сфері бухгалтерського обліку і аудиту, органи державного впливу на освітню діяльність, роботодавців. До внутрішніх рушіїв змін віднесено ректорів, викладачів, студентів на чолі зі своїми лідерами. Тільки спільна діяльність цих трьох груп може забезпечити результативний вплив на виклики глобальної економіки, конкурентного середовища.

При викладанні дисциплін обліково-аналітичних важливо донести до розуміння студентів наявність нових наукових концепцій облікових систем та чинників, що зумовлюють зміни у системі бухгалтерського обліку. Серед останніх:

- зміни в системі оподаткування, законодавчі реформи, поява нових інституцій, що потребують вмінь працювати в мінливих умовах;
- застосування механізму професійного судження й облікової політики, які ставлять під сумнів точність історичної вартості об'єктів обліку;

- розвиток теорії організаційного навчання для пристосування до умов зовнішнього та внутрішнього середовища і наявності проблемних ситуацій на шляху виявлення та аналізу на основі якісно нового за змістом та способом створення обліково-аналітичного забезпечення;
- поява нових інформаційних інструментів вирішення економічних задач, розвиток електронного обліку;
- розвиток ринку капіталу та посилення ролі бухгалтерського обліку в реалізації соціальних стандартів тощо[2, с. 62].

Основними напрямками, які в подальшому можуть допомогти студентам випускникам, є наступні.

1. Створення баз виробничої практики на набуття ІТ-навичок під контролем зацікавлених роботодавців, оскільки важливим джерелом знань є практична робота студента на виробництві. Необхідним є поглиблення зв'язків університетів із роботодавцями для спільного обговорення та вирішення питань.

2. Налагодження зв'язку між професійними організаціями та університетами, роботодавцями та викладачами для забезпечення ефекту від підготовки нової генерації випускників, актуалізації знань та навичок бухгалтерів-практиків.

3. Розвиток цифрової компетентності у викладачів та студентів на основі співпраці різних кафедр та студентських колективів та їх діяльності на стиках наук. Ідеться як про удосконалення змісту навчання, так і про використання ІТ-можливостей навчання для виконання спільних проектів студентами різних спеціальностей.

4. Запровадження навчальних планів нового покоління, які б дозволяли забезпечувати ґрунтовну підготовку та розвивати таланти тих, хто тяжіє стати лідером у професії і потребує глибоких знань із математики, статистики та інформаційних систем[3, с. 112].

Для свідомого навчання, націленого на результат, до його початку студент повинен бути ознайомлений зі змістом таких навичок, як знання, розуміння, застосування, аналіз, синтез та оцінка. Знання - здібність запам'ятовувати раніше вивчений матеріал. Розуміння - здібність сприймати та інтерпретувати сутність матеріалу. Застосування - здібність використовувати вивчений матеріал у нових конкретних ситуаціях. Аналіз - здібність упорядковувати розпорошені дані, створюючи релевантну інформацію для відповідних цілей управління. Синтез - здібність об'єднувати окремі частини, щоб одержати ціле, або запропонований набір операцій, здібність встановлювати зв'язки між ідеями і формулювати гіпотезу. Оцінка - здібність робити судження про цінність інформації для конкретних цілей управління.

Здатність людини (фахівця) реалізовувати свій людський потенціал для професійної діяльності характеризує компетентність - це проявлені ним на практиці прагнення й здатність (готовність) реалізувати свій потенціал (знання, уміння, досвід, особистісні якості) для успішної творчої діяльності. У ХХІ

столітті для бухгалтера найбільш необхідними будуть такі ключові компетенції: креативність, критичне мислення, кооперація та комунікативні навички .

Етика професійних бухгалтерів визначає, що мета бухгалтерської професії полягає у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму на засадах компетентнісного підходу:

- володіння професійно важливими якостями: пізнавальними - професійна пам'ять, професійне мислення; діяльними - професійна мобільність і культура праці, професійна поведінка, діловий етикет, володіння інформаційними технологіями; саморозвитку - узагальнення досвіду й прагнення до професійного росту;

- володіння основними вміннями й навичками, необхідними для здійснення професійної діяльності;

- володіння основними надпрофесійними якостями: соціальними - готовністю до співробітництва й міжособистісної взаємодії і володінням комунікативною культурою, культурою мови; особистісними - вмінням працювати з потоком інформації, виділяючи з нього головне й другорядне; об'єктивністю в судженнях, правовою культурою, порядністю, чесністю і здатністю до самостійних дій в умовах невизначеності, до адаптації в нових умовах діяльності.

Орієнтація на такі критерії контролю результатів навчання, як знання, розуміння, застосування, аналіз, синтез та оцінка, а також розвиток у студентів ключових компетенцій, яких буде потребувати суспільство у майбутньому, забезпечить випускнику можливість стати важливим в системі корпоративного управління, бути об'єктивним, діяти етично і враховувати у своїй діяльності інтереси суспільства.

#### **Список використаних джерел:**

1. Аксьонова О.В. Методика викладання економічних дисциплін. Навч. Посібник- К.:КНЕУ, 2012.- С.132.

2. Балягіна І.А., Богорад М.А., Ковальчук Г.О. Методика викладання економіки. Навч. Метд. Посіб. Для самостійного вивч. дисц.- К.:КНЕУ.2006.

3. Гладуш В. А. Педагогіка вищої школи: теорія, практика, історія. Навч. посіб. / В. А. Гладуш, Г. І. Лисенко – Д., 2014. – 416 с

4. Білуха М.Т. Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах // Зб. наук. праць. – Львів: Львівський національний університет, 2013. – С. 206.

ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»,  
студентка 2 курсу факультету обліку та податкового менеджменту,  
*Льїна О.В.*

ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»  
кандидат економічних наук, доцент кафедри менеджменту

## **ПРОБЛЕМА ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

На сучасному етапі розвитку аграрного виробництва України важливу роль відіграє впровадження новітніх технологій та досягнень науково-технічного прогресу. У сформованих умовах зростає необхідність загального розвитку науки, яка тісно пов'язана з науково-технічним розвитком та впровадженням сучасних інформаційних технологій, зокрема сучасного програмного продукту при виборі форм ведення фінансового обліку. Сучасний ринок програмного забезпечення бухгалтерського обліку розвивається інтенсивними темпами. Доцільно відмітити, що український ринок програмних бухгалтерських продуктів сьогодні значною мірою заповнений російськими аналогами, які були адаптовані під стандарти і законодавство нашої держави [1].

Як відомо, облік в аграрних підприємствах має певні особливості, що виражаються в роботі з біологічними активами та кліматичними факторами. Саме ці особливості і вносять зміни в облік та відповідно в бухгалтерське програмне забезпечення. Поступовий економічний розвиток аграрний підприємств дозволив вийти ринку програмного забезпечення для діджиталізації обліку підприємств на новий рівень.

Дослідженням питань діджиталізації бухгалтерського обліку займається велика кількість науковців нашої держави. Зокрема П. Пічугін [2] відзначає, що автоматичне визначення фінансових результатів є завершальною операцією масштабного господарського процесу, який існував на підприємстві протягом звітного періоду. Однак цей показник може бути значно спотвореним через перекручення алгоритму його здійснення та недостовірність даних первинних документів та облікових записів. С.В. Івахненков [3] визначає важливість облікового персоналу, якому відведено роль у закритті звітних періодів та формуванні фінансових результатів, оскільки ці особи покликані відслідковувати несанкціоновані записи в програмі, через які фінансові результати можна викривляти.

Завдання нашого дослідження полягає у розгляді основних проблеми та перспектив використання новітніх інформаційних технологій в

агропромислового виробництва, а також розроблення пропозицій для впровадження нових автоматизованих програм і адаптація їх до особливостей технологій обліку і складання фінансової звітності.

Сьогодні процес формування інноваційної системи в Україні, зокрема в аграрних підприємств, відбувається за дуже несприятливих умов: недостатнє забезпечення наукової сфери матеріально-технічними ресурсами, обмеженість інформаційних ресурсів, втрата висококваліфікованих працівників, відповідно високий рівень безробіття, бідність сільського населення, низький рівень якості життя сільського населення, нераціональне використання потенціалу аграрної сфери – все це знижує рівень інвестиційної привабливості сільських територій та перешкоджає процесам їх соціально-економічного розвитку.

Автоматизація, комплексна механізація й розвиток інформаційних технологій, що дозволяють з кожної одиниці використаних ресурсів отримати більшу кількість і різноманітність високоякісних продуктів харчування – це найефективніший спосіб розвитку агропромислового комплексу. Автоматизація бухгалтерського обліку для аграріїв передбачає установку спеціального програмного продукту на комп'ютер і подальше використання всієї бухгалтерії на ЕОМ. Автоматизація бухгалтерського обліку *аграрних підприємств* має низку переваг перед традиційним способом ведення бухгалтерського обліку. Бухгалтерські інформаційні системи дають змогу підвищити продуктивність праці співробітників бухгалтерії, знизити вплив «людського фактору», підвищити швидкість складання звітів і ведення документації, а також дають можливість паралельного ведення обліку в декількох стандартах. Впровадження інформаційних систем і технологій у роботу бухгалтерії дає змогу заощадити час і сили за рахунок автоматизації рутинних операцій, знайти арифметичні помилки в обліку і звітності, а також оцінити поточне фінансове становище підприємства і його перспективи.

Для реалізації застосування ІТ у веденні обліку аграрних підприємств необхідно використовувати такі складові:

- суспільні зв'язки, які включає новини, інформацію про аграрну діяльність, форуми взаємодії з державними органами, юристами, організаціями тощо;

- eLearning, де люди можуть отримати або підвищити свій рівень з питань сільського господарства;

- супроводження проблем виробника від перспективного планування (бізнес планування) до збуту та реалізації щоденних операцій;

- супроводження надання консультаційних послуг;

- супроводження наукових розроблень та досліджень.

У сучасних умовах проблема автоматизації бухгалтерського обліку на аграрних підприємствах України залишається однією з актуальних і досить складних. Насамперед, це пов'язано з необхідністю значних витрат на програмне забезпечення та наявністю кваліфікованого персоналу, який вільно володіє комп'ютерною технікою, а також процесом ведення бухгалтерського

обліку. Головною причиною цього є економіка країни. Ще одна важлива проблема впровадження бухгалтерських програм на підприємствах виникає через постійні зміни законодавства. Щоб усунути цю проблему, розробнику слід підлаштовувати свій програмний продукт під відповідні зміни. Як правило, автоматизація відбувається за допомогою залучення фахівців ззовні, отже, ми бачимо, що аграрне підприємство у подальшому потребуватиме консультацій та оновлення програмного продукту.

З огляду на це, можна констатувати факт, що на ринку програмного забезпечення з діджиталізації бухгалтерського обліку все ще недостатньо спеціалізованих бухгалтерських програм для аграрних підприємств, які б могли повністю задовольнити різні вимоги за розмірами сільськогосподарських підприємств.

Серед основних таких вимог можна виділити:

- повну комп'ютеризацію всіх ділянок бухгалтерського обліку з можливістю ведення повного електронного документообігу. Крім того, в програми має бути вбудована розгалужена система аналітичних розрахунків;

- можливість одночасної роботи декількох користувачів. Хоча «1С: Бухгалтерія 8.3», «Конфігурація для сільськогосподарських підприємств України» має таку можливість за рахунок мережових версій програм, але для сільськогосподарських підприємств придатною є лише мережева версія фірми «Кварц»;

- можливість поєднання програми для ведення бухгалтерського обліку зі програмним продуктом щодо здачі звітності, наприклад М.Е.Дос.

Виходячи з усього вищесказаного, можна зробити висновок, що різноманітність організаційно-правових форм діяльності сільськогосподарських виробників вимагає розробки комп'ютерних конфігурацій з бухгалтерського обліку максимально наближених до специфіки споживачів. На українському ринку комп'ютерних бухгалтерських програм наявними є базові індивідуальні програми для окремих аграрних підприємств, але на основі яких в майбутньому будуть створені програми масового користування.

Широке впровадження діджиталізації облікового процесу аграрних підприємств можливе за наявності достатньої сервісної мережі спеціалізованих фірм, які забезпечують інсталяцію та обслуговування комп'ютерних програм.

### **Список використаних джерел**

1. Конституція України. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 1996. № 30. С. 141
2. Пичугин П., Бабаев Д. 1С: Бухгалтерия: доступно для бухгалтера: Полное практическое пособие для современного бухгалтера. М. : Изд-во Фактор, 2007. 289 с.
3. Івахненко С.В. Автоматизація бізнес-процесів та бухгалтерського обліку: «хмарна» революція. Бухгалтерський облік і аудит. 2018. № 5. С. 26–35.

4. Третяк Н.М. Автоматизація обліку підприємств агропромислового комплексу. Облік і фінанси АПК. 2005. № 11. С. 116–119.

**УДК 657.1 -027.1(477)**

*Царук Н.Г.*

Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут» (м. Ніжин), к. е. н., доцент,  
доцент кафедри обліку і оподаткування

## **РОЗВИТОК МЕТОДОЛОГІЇ ВІТЧИЗНЯНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

Бухгалтерський облік, як інформаційна система управління, що покликана забезпечувати порозуміння та керованість у соціально-економічному середовищі, повинен розвиватися, продукуючи методологічні рішення на запити практики. Якщо цієї залежності не має, то виникає розрив між теорією і практикою. Розрив може настільки поглиблюватися, що врешті решт апробовані тривалою практикою положення обліку змінюють усталену теорію, тобто саме вони, а не нові запити користувачів соціально-економічного середовища, стають чинником зміни облікової методології.

Багато дослідників в Україні зазначають, що розвиток вітчизняного обліку характеризується таким розривом, коли наука розвивається «сама в собі», а практика під свої запити запозичує готові теоретичні конструкції із Європи і Заходу. Спробуємо вияснити наскільки справедливим є таке припущення, і які світові інтеграційні процеси стали драйвером розвитку методології вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності.

З початку 2000-х років методологія бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні регулюється національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), які розроблені на основі міжнародних стандартів, нині – МСФЗ. На нашу думку, такий підхід мав би забезпечити розвиток методології, а відтак і методики обліку, відповідно до національних інтересів, особливостей інституціонального середовища, запитів практики. Однак, такого в повній мірі не відбулося. Взяти хоча б проблему обліку земель сільськогосподарського призначення, в умовах дії мораторію на продаж яких, методологічні засади МСФЗ, прийняті для обліку основних засобів, застосувати не видається можливим. Науковою спільнотою (Т.А. Бінчаровська, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, С.М. Остапчук, Т.П. Остапчук, Д.М. Трачова та інші) за довгі роки дії мораторію напрацьовано багато методологічних варіантів обліку земель сільськогосподарського призначення і прав користування ними (оренда, емфітевзис) як балансових активів. Проте, жодна пропозиція науковців не



знайшла свого відображення в П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», не прийнято й окремого стандарту по цьому питанню, хоча проекти дослідниками пропонувалися.

Таку ситуацію Ю.С. Бездушна і В.М. Жук пояснюють наступним чином: «під час досліджень з'ясовано глобальне протиріччя яке ускладнило запровадження наших пропозицій як на рівні державних інституцій (Міністерства фінансів України, який відповідає за методологію бухгалтерського обліку, Державної служби статистики України, що відповідає за методологію статистики), так і на рівні підприємств. Основною глобальною проблемою є суперечності в розгляді капіталу, національного багатства в Міжнародних стандартах фінансової звітності та в системі прав власності на них. Це обумовлює і ключові проблеми капіталізації земельного національного багатства України: обліково-оціночні процедури та чітка ідентифікація прав власності на активи, як фізичних об'єктів, так і нефізичних об'єктів – прав. МСФЗ і міжнародні стандарти статистики, що застосовує Україна, дотепер не розглядають в якості повноцінного активу нашу специфіку прав на користування землею (постійного користування, оренди, емфітевзису) [1, с. 17].

Як слідує із зазначеного, якщо пропозиції науковців, націлені на вирішення проблем інформаційного забезпечення управління економікою України, не відповідають концептуальним засадам МСФЗ, органи методологічного впливу не розглядають їх як чинник зміни діючої методології.

Схожою є ситуація із розвитком звітності, кожен етап її оновлення пов'язаний із зовнішнім запозиченням, а не відповіддю на інформаційні потреби локальної економіки. Наприклад у 2017 році, в рамках Угоди про асоціацію України і Європейського Союзу, до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.09.99 р. № 996-XIV внесено зміни, спрямовані на гармонізацію національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності згідно із законодавством ЄС та МСФЗ. За основу взято Директиву про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язану звітність певних типів підприємств, затверджену Європарламентом і Радою ЄС 26.06.13 р. № 2013/34/ЕС. Безперечно, такі зміни мають принести користь для суб'єктів господарювання, адже спрямовані на створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки і стимулювання торгівлі, виходячи з важливості комплексного застосування ефективних правил і методики у сферах законодавства про заснування і діяльність компаній, корпоративного управління.

В той же час, проблеми відображення у фінансовій звітності національного багатства України в розрізі окремих груп активів реальної економіки залишаються лише предметом наукових дискусій, не знаходячи вирішення за гранями теоретичної науки – в сфері методології бухгалтерських стандартів.

Таким чином, в основі твердження, що розвиток методології вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності майже повністю направляється ззовні, в

першу чергу, через глобалізацію регулювання у сфері обліку, лежать переконливі докази. Ось як з цього приводу пише О.В. Пасько: Чи хоче більшість компаній використовувати МСФЗ в Україні чи робить це тільки з примусу? Вважаємо, що лише невелика кількість компаній хочуть цього, бо це виливається у результати, які є бажаними для них, як наприклад, залучення капіталу, підвищення рейтингу і т. д. Решта компаній не відчувають тиску іншого, ніж тиск з боку держави, не має ринку капіталу, немає стимулів для застосування МСФЗ. Сама ж держава вдалася до застосування МСФЗ, як видається, не прорахувавши переваги і недоліки, а під тиском глобальних гравців та інституційного ізоморфізму [2, с. 72].

В нинішній ситуації доречно згадати вислів: «якщо процес неможливо зупинити – його потрібно очолити». Якщо опиратися тиску міжнародних регуляторів та впливу світових інтеграційних процесів на розвиток вітчизняної методології обліку і звітності неможливо, то необхідно активно включитися в їх роботу. Звичайно, це завдання не для рядового науковця чи бухгалтера, а для об'єднаної професійної спільноти, яка може бути суб'єктом взаємодії на міжнародному рівні, представником інтересів країни в Раді з Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Погоджуємося з С.М. Остапчуком, що такий шлях вимагає розвитку потужного національного інституціонального забезпечення бухгалтерської системи та формування неформальних інститутів, які будуть здатні доводити світові пріоритетність вітчизняних цінностей: земель сільськогосподарського призначення, екологічних біологічних активів тощо [3, с. 70]. В той же час, в умовах посилення світових інтеграційних процесів та євроінтеграційного вектора України, такий підхід не має альтернативи, а тому повинен бути прийнятий до уваги.

### **Список використаних джерел**

1. Жук В. М., Бездушна Ю. С. Капіталізація національного багатства України: землі сільськогосподарського призначення: наукова доповідь. К.: Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", ЦП "Компринт", 2019. 40 с.
2. Пасько О. В. Сприйняття стандартів обліку і аудиту користувачами в контексті формування інституційної відкритості в регулюванні. *Облік і фінанси*. 2017. № 1(75). С. 68-75.
3. Остапчук С. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 3. С. 62-71.

## **ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ СТАТИСТИЧНОЇ ЗВІТНОСТІ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА**

Розробка та реалізація стратегії сталого розвитку лісового господарства України вимагає наявності достовірної інформації про стан лісів, обсяг лісових ресурсів, їх охорону та відтворення, економіку лісогосподарських підприємств та інше. Отримання такої інформації на загальнодержавному рівні забезпечується через проведення державних статистичних спостережень щодо ведення лісогосподарської діяльності.

Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо ведення лісогосподарської діяльності, затверджені наказом Державної служби статистики України від 20.12.2011 року №357 [1] дозволяють отримати такі основні статистичні показники щодо лісогосподарської діяльності:

Обсяг продукції (робіт, послуг) лісового господарства (у фактичних цінах).

Обсяг продукції лісозаготівель (у фактичних цінах).

Обсяг заготовленої деревини, у т.ч. ліквідної з неї ділової.

Площа рубок лісу.

Обсяг заготовленої ліквідної деревини.

Обсяги заготівлі другорядної лісової продукції.

Кількість лісових пожеж, площа земель пройдена пожежами.

Обсяг згорілої та пошкодженої деревини внаслідок лісових пожеж.

Обсяг збитків, заподіяних лісовими пожежами.

Площа відтворення лісів.

Площа лісорозведення, площа знелісення.

Площа осередків шкідників і хвороб лісу.

Площа виникнення осередків шкідників і хвороб лісу.

Площа ліквідації осередків шкідників і хвороб лісу.

Площа осередків, що потребують негайних заходів.

Площа загибелі лісових деревостанів.

Кількість випадків незаконних рубок дерев і чагарників.

Обсяги знищеної або пошкодженої деревини внаслідок незаконних рубок.

Площа знищених або пошкоджених деревостанів унаслідок незаконних рубок.

Площа осушених земель.

Обсяг залишків деревини на лісосіках.

Обсяг внесення мінеральних добрив на лісових землях.

Обсяг залишків неочищених площ після рубок.

Площа проведення робіт із захисту лісів від шкідників та хвороб (по Україні, регіонах).

Практичним інструментарієм збору цих даних є форми статистичних спостережень, що передбачені проектом Табелю статистичної звітності на 2020 рік [2]:

- Звіт про виробництво та реалізацію продукції лісового господарства, відтворення та захист лісів (3-ЛГ);

- Звіт про облік, добування та розведення мисливських тварин (2-тп (мисливство)).

Показники, наведені у зазначених формах носять переважно кількісний характер і не охоплюють дані щодо оцінки вартості лісових ресурсів, собівартості реалізованої продукції, величини використаних коштів, в тому числі бюджетних на охорону, захист, відтворення лісів, розвиток інфраструктури, адміністративні та інші потреби. Це звужує можливості управління та контролю за використанням лісових ресурсів суб'єктами господарювання.

Єдиними показниками, які подаються у вартісному вигляді є: «Збитки, заподіяні лісовими пожежами» (рядки 7500-7550) та «Заподіяна шкода внаслідок незаконних рубок» (рядок 10600). Методика розрахунку таких збитків передбачена Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження такс для обчислення розміру шкоди, заподіяної лісу» від 23.07.2008 р. № 665 [3], яка не враховує реальної ринкової вартості знищених лісових ресурсів і призводить до викривлення інформації про завдані збитки.

На нашу думку, зазначені недоліки статистичної звітності лісового господарства мають облікове походження і зумовлені:

1. Відсутністю методів оцінки лісу як активу для цілей бухгалтерського обліку.

2. Невідображенням в обліку та фінансовій звітності лісогосподарських підприємств біологічних активів. Це є фундаментальною проблемою обліку в лісовій галузі, яка не дозволяє сформувавши реальну вартість лісу, собівартість виробленої продукції та достовірно оцінити роботу галузі взагалі.

3. Використанням традиційних методів обліку і калькулювання собівартості, що за тривалого операційного циклу виробництва (росту лісових насаджень), не забезпечує формування реальної собівартості лісогосподарської продукції. Більшість витрат на вирощування, відтворення, охорону, захист лісу та інші заходи відносяться на витрати періоду і не підлягають капіталізації, тобто не потрапляють до собівартості виробленої продукції.

4. Перебуванням лісів в різних формах власності, що ускладнює формування єдиних підходів до методики обліку та звітності. На сьогодні відсутні методичні рекомендації щодо обліку біологічних активів лісу, а існуючі розкривають порядок обліку в сільському господарстві та не враховують галузевих особливостей.

5. Фінансування заходів з охорони, захисту та відтворення лісів за рахунок як бюджетних, так і власних коштів підприємств. Виникає необхідність наукового обґрунтування доцільності віднесення таких витрат до складу витрат на виробництво, адміністративних, операційних чи інших витрат.

Таким чином, поряд із загальними заходами удосконалення статистичної звітності, передбаченими Програмою розвитку державної статистики до 2023 року, форми статистичних спостережень, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми розвитку державної статистики до 2023 року» від 27.02.2019 р. № 222 [4], має бути розроблена методика облікової оцінки лісу та його вартісне відображення у звітних формах.

### **Список використаних джерел**

1. Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо ведення лісогосподарської діяльності, затверджені наказом Державної служби статистики України від 01.04.2015 року №89. URL: [http://www.ukrstat.gov.ua/metod\\_polog/metod\\_doc/2015/89/89\\_2015.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/metod_polog/metod_doc/2015/89/89_2015.htm).

2. Проект Табелю статистичної звітності на 2020 рік. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/menu/respond.htm>.

3. Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження такс для обчислення розміру шкоди, заподіяної лісу» від 23.07.2008 р. № 665. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/665-2008-%D0%BF>

4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми розвитку державної статистики до 2023 року» від 27.02.2019 р. № 222. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

**УДК 657**

*Шара Є.Ю.*

Ірпінський державний коледж економіки та права  
к.е.н., доцент

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ**

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів [1].

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе уповноважений орган

(посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів [1].

Підприємство самостійно:

визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [1];

обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством) [1].

Питання організації технології облікового процесу докладно висвітлені вітчизняними науковцями. Тематичний аналіз наукових публікацій показав їх єдність у тлумаченні визначення організації бухгалтерського обліку.

Зокрема, Левицька С.О. і Бутинець Ф.Ф. визначають організацію бухгалтерського обліку, як систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. Її призначення – удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці [2, с.5; 3, с. 40].

Сопко В.В. визначає організацію бухгалтерського обліку на підприємствах, в установах та організаціях як система методів, способів, заходів, які забезпечують його оптимальне функціонування та розвиток відповідно до мети, цілей та місії [4, с.19]. Сопко В.В. стверджує, що зміст бухгалтерського обліку як системи формується господарськими фактами (явищами та процесами), оброблюваними згідно з вимогами управління. Тому бухгалтерський облік може бути описаний як технологічна система, що організаційно формує певну послідовну систему етапів процесу, тобто на кожну таку структурну одиницю - етап, або фазу, можна виокремити як самостійний об'єкт організації.

Свірко С.В. весь процес бухгалтерського обліку поділяє на три етапи: первинного, поточного й підсумкового обліку [5, с.60].

Перший етап - вхід до системи. За сукупністю операцій у бухгалтерському обліку його характеризують порівняно однозначно як

первинне спостереження, що складається зі споглядання, сприйняття, вимірювання, фіксування відповідного господарського факту на певному носії інформації. Водночас формуються докази для здійснення бухгалтерських записів у майбутньому. Цей етап можна охарактеризувати як первинний облік.

Другий етап - процес системи. У разі бухгалтерського обліку виконуються операції з реєстрації господарських фактів у системі рахунків на відповідних технічних носіях облікової інформації - облікових регістрах (книгах, картках, журналах, машинограмах тощо), підсумування даних, їх розподілу та перерозподілу, складання різних розрахункових таблиць. Цей етап може бути охарактеризований як поточний облік.

Третій етап - вихід із системи. За сукупністю операцій він являє собою складання різних зведених даних облікового характеру. Цей етап у бухгалтерському обліку називають узагальнюючим (підсумковим) обліком [4, с.19]. Цієї ж позиції дотримується і Бутинець Ф.Ф. [3, с.68].

Отже, узагальнюючи наведені визначення можна уточнити зміст організації бухгалтерського обліку – це сукупність методів, способів, заходів, які забезпечують оптимальне функціонування системи бухгалтерського обліку та її подальший розвиток на підприємстві відповідно до мети, цілей та місії з метою отримання зрозумілої, достовірної, доречної та зіставної інформації про господарську діяльність підприємства.

#### **Список використаних джерел:**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996–XIV від 16 липня 1999 року зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: Підручник / М.В. Кужельний, С.О. Левицька. – Рівне: НУВГП, 2010. –262 с.
3. Організація бухгалтерського обліку: [Підручник]. / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова / за ред.проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир ПП «Рута», 2002. – 592 с.
4. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу / В. Сопко, В. Завгородній. :Підручник. - К.: КНЕУ, 2000. - 260 с.
5. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч.посібник/ С.В.Свірко. - К.: КНЕУ, 2003. - 380 с.

**СУЧАСНІ ВИМОГИ ДО ПРОЦЕСУ ЗВІТУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ  
В УМОВАХ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

Глобальне середовище розвивається під впливом значної економічної інтеграції. Вплив суб'єктів господарювання на навколишній світ посилюється і розширюється від локального рівня до глобального. Як наслідок, суб'єкти господарювання отримують запити на звітну інформацію від стейкхолдерів з різних рівнів управління та прийняття рішень.

Система звітності сучасного підприємства набуває нових якостей та все більше виявляє інтеграцію економічних, соціальних та екологічних вимірів діяльності. Відповідно створюються вимоги підготовки нових форматів звітних даних для різних груп користувачів, звітні дані охоплюють не тільки фінансові й не фінансові показники. Звітність сучасного підприємства поступово перетворюється на важливе джерело інформації не стільки про стан і динаміку економічних параметрів діяльності суб'єкта господарювання, скільки на відкритий ресурс даних щодо впливів такої діяльності на оточуючий світ.

В умовах глобальних впливів на систему звітування підприємств важливого значення набуває необхідність перегляду вимог користувачів щодо зовнішньої звітності компаній, ролі бухгалтерів у процесах підготовки нових форматів звітності, змістовного наповнення інтегрованих типів звітності. Не повинно залишатися поза увагою також питання посилення соціальної відповідальності бухгалтерів, розвитку їх професійних знань та вмінь, етичних принципів їх діяльності та підзвітності глобальному суспільству.

Враховуючи наявні стандарти і дослідження глобальних та міжнародних організацій в частині визначення підходів до подання різних типів звітності стейкхолдерам, можна констатувати такі невирішені проблеми, які потребують окремого вивчення:

– висока зарегульованість системи підготовки звітності для зовнішніх користувачів (Стандарти звітності зі сталого розвитку (стандарти GRI), Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності (<IR> Framework), Директиви ЄС, Глобальні Принципи Управлінського Обліку (ГПУО));

– різне цілепокладання, різні місія та бачення, закладені до системи звітування компаній, що визначається глобальними та міжнародними організаціями (серед них Глобальна ініціатива зі звітності (GRI), Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC), Привілейований Інститут Управлінських Бухгалтерів (CIMA) та ін.);



– використання різних форматів звітності для цілей зовнішніх користувачів (звітність зі сталого розвитку, інтегрована звітність, Звіт керівництва, Звіт про платежі до бюджетів країн видобувних та лісозаготівельних компаній та ін.);

– довільний вибір звітного формату компаніями внаслідок складності поєднання підходів різних організацій щодо публічного звітування, що робить опубліковану звітність непорівнянною;

– необхідність вибору певного формату звітності для відображення інтегрованих показників на рівні країн світу для їх внутрішнього нормативного урегулювання (звіт зі сталого розвитку, інтегрована звітність, звіт керівництва, звіт про управління, звіт про платежі до бюджетів країн видобувних та лісозаготівельних компаній, звіт про платежі на користь держави підприємств тощо);

– неможливість ідентифікації критеріїв, за якими визначені нефінансові показники в інтегрованій звітності, що обумовлює ризик її недостовірності;

– відсутність системи незалежного аудиторського контролю достовірності представлених нефінансових звітів (виключення складають звіти великих компаній та суб'єктів суспільного інтересу, складені за вимогами Директив ЄС);

– відсутність відпрацьованої методологічної облікової бази для визначення нефінансових показників, яка виходить за межі класичних методів бухгалтерської обробки даних;

– недостатній рівень кваліфікації бухгалтерів та фінансових фахівців для опрацювання нефінансових даних математичними, статистичними, аналітичними методами, потреба у їх навчанні та підвищенні кваліфікації;

– необхідність створення в організаціях спеціалізованих підрозділів на базі бухгалтерської служби для підготовки звітності нових форматів, урегулювання та координація інформаційних потоків між підрозділами в межах організації, які залучаються до збору, обробки та узагальнення нефінансових та/або інтегрованих звітних даних;

– потреба у перегляді ролі бухгалтерів та визначенні ступеня їх участі в управлінських процесах компаній з урахуванням нових форматів інформаційної підтримки прийняття рішень.

Наявність розглянутих вище невіршених питань, суперечливих підходів та бачення глобальних і міжнародних організацій щодо підготовки нових форматів звітної інформації для стейкхолдерів є наслідком глобальних ініціатив та свідчить про те, що сучасний бізнес-світ вимагає від організацій кардинального перегляду системи інформаційного забезпечення управління та її трансформації відповідно до змінюваних потреб користувачів, а фахівці з обліку та звітності мають вирішити питання зниження надмірності звітних даних, врахування соціальних та екологічних зобов'язань організацій, доповнення фінансових даних змістовним описовим аналізом та нефінансовими

показниками, що долає орієнтованість звітності на минулі події та покращує ефективність управління компаніями в умовах світової інтеграції.

**УДК 657**

*Юрченко О.А.,*  
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування,  
*Петраковська О.В.,*  
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування,  
*Свирида О.А.,*  
старший викладач кафедри обліку і оподаткування

## **ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ ЗАГАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ**

Актуальність теми дослідження полягає в тому, що бухгалтерський облік у бюджетних установах є системою контролю над наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих принципах, виконує управлінську, інформаційну, контрольну функції та має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами обліку в бюджетних установах є доходи, видатки та результати виконання кошторису. У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим, потребує найдокладнішого розроблення й опрацювання.

Питання обліку доходів і видатків загального фонду бюджетних установ розглядалися в роботах П. Атамаса [1], В. Пігош [1], С. Свірко [11], Р.Федів [12] та інші. Проведений аналіз праць вітчизняних вчених свідчить про вагомість та практичну цінність отриманих наукових результатів, однак питання сутності та класифікації доходів і видатків бюджетної установи потребують подальшого дослідження в контексті реформування бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору економіки до міжнародних стандартів.

Сутність поняття доходів і видатків в бюджетних установах має дещо інше значення порівняно з цим же поняттям для промислових підприємств. Це зумовлене низкою відмінностей між умовами функціонування бюджетних установ та підприємств.

Якщо порівнювати доходи бюджетної установи і підприємства, то визначення у них різне. Доходи підприємства – це збільшення економічних вигід та зменшення зобов'язань, тоді як доходи бюджетної установи – це отримання коштів з бюджетів і за рахунок надання платних послуг. Різниця також полягає в тому, що бюджетна установа доходи з загального фонду завжди отримує в межах бюджетного призначення. Вона може отримати доходи, що належать до спеціального фонду. Що стосується підприємства, то

його доходи прямо залежать від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг. На підприємстві є відповідні критерії визнання доходів (дохід можна достовірно визначити, передані покупцеві всі ризики і вигоди, для отримання доходу здійснено витрати та інші), а в установі - фінансування з бюджету визнається доходом в періоді отримання [1, с. 124].

У вчених також різні погляди на тлумачення доходів бюджетних установ, так Лемішовський В. І. стверджує, що діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно [3].

В свою чергу, Свірко С.В. відзначає, що доходи бюджетних установ - це надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків [10].

Мельник Т. Г. дає таке визначення доходів – це кошти, які установа одержує за рахунок загального і спеціального фондів бюджету, а також за рахунок надання платних послуг [4].

Аналізуючи наведені визначення, можна відзначити, принципових різниць у них немає, всі перелічені автори ототожнюють їх з надходженнями фінансування з бюджетів.

Зовсім інше поняття наведено в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС) № 9 «Дохід від операцій обміну», де доходи – це валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи, власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. При цьому суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому їх виключають з доходу [5].

Міжнародна і вітчизняна практика має розбіжності стосовно визначень і визнання доходів бюджетної установи.

Так, за міжнародною практикою визнання доходів передбачає, що фінансування з бюджету визнається доходом в періоді отримання, за вітчизняною - дохід визнається як валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, якщо чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження [5].

Виходячи зі специфіки діяльності та законодавчої бази, доходи установ бюджетної сфери в Україні поділяють на доходи загального та спеціального фондів (рис. 1).

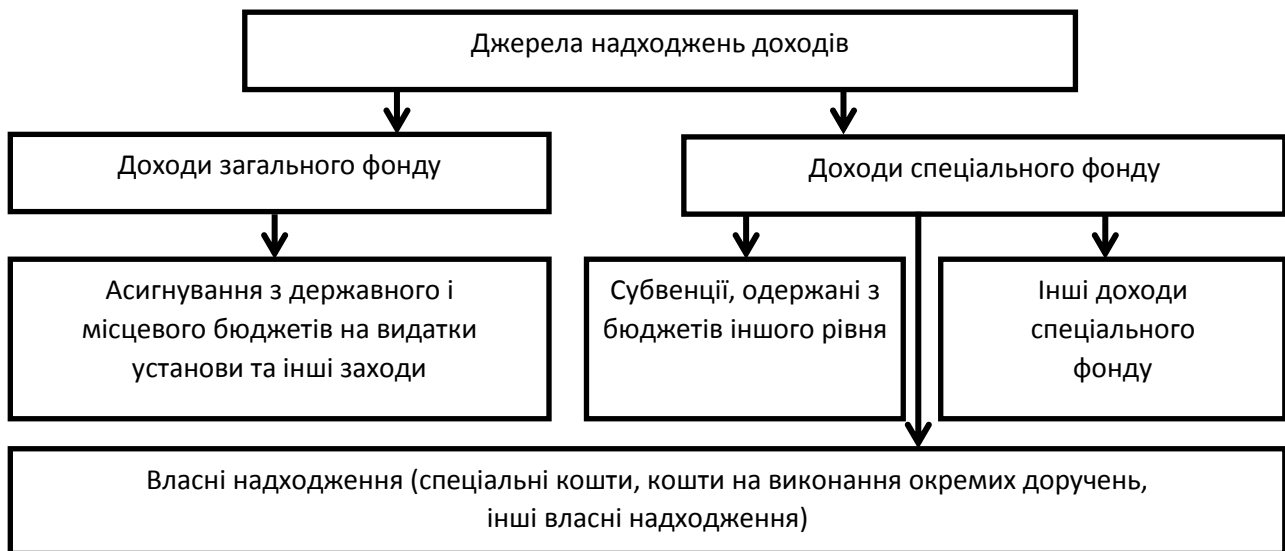


Рис. 1.1. Класифікація доходів бюджетних установ за джерелами надходження\*  
\*Джерело: узагальнено автором на основі [1]

Залежно від джерел утворення доходи бюджетної установи поділяються на:

— доходи загального фонду, тобто отримані із загального фонду державного бюджету та з місцевих бюджетів, значна частина яких залишається в загальній структурі доходів бюджетних установ і спрямовується на виконання бюджетними установами своїх основних функцій;

— доходи спеціального фонду, до яких належать власні надходження бюджетних установ, які виконують доповнюючу функцію бюджетних асигнувань і забезпечують виконання основних завдань бюджетних установ при недостатності доходів загального фонду.

Доходами загального фонду бюджетних установ є асигнування з державного та місцевого бюджету, які бюджетна установа отримує відповідно до кошторису від вищих розпорядників на утримання установи, на виконання програм і заходів.

Бюджетні асигнування — це повноваження, надане розпоряднику бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання на здійснення платежів з конкретною метою в процесі виконання бюджету [2].

Річна сума цих коштів визначена в Кошторисі установи, а в Плані асигнувань по загальному фонду вона деталізується по місяцях.

На підставі розпорядження Державного казначейства суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки головним розпорядникам, які в свою чергу протягом наступного робочого дня після отримання виписки про відкриття асигнувань надають відповідному структурному підрозділу Держказначейства України розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної і економічної класифікації видатків та за територіями в розрізі нижчих розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Про відкриті асигнування бюджетним установам надається виписка з їх реєстраційних рахунків обслуговуваними органами Держказначейства.

У додатку 1 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» – у формі № 2-дс «Звіт про фінансові результати» – наведено класифікацію доходів від обмінних операцій та необмінних операцій. Так, до доходів розпорядників бюджетних коштів від обмінних операцій належать:

- бюджетні асигнування;
- доходи від надання послуг;
- доходи від продажу;
- фінансові доходи;
- інші доходи від обмінних операцій [6].

Бюджетні установи у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності.

Видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів із бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування [8].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не містять визначення поняття «видатки». Разом із тим МСБОДС містить визначення поняття «витрати», під якими розуміють зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів/власного капіталу за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам [5].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» також замінює термін «видатки» на «витрати» [8]. Витрати установ визнаються, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена, у разі зменшення економічних вигід та/ або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником), а також визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання яких вони здійснені. Тобто, порівнюючи визнання витрат за національним стандартом та вітчизняною обліковою практикою, можна зазначити, що сутність даного показника є однаковою, проте в Національних стандартах дають більш детальну інформацію щодо визнання видатків, що, своєю чергою, полегшить роботу вітчизняних бухгалтерів і сприятиме уніфікації обліку.

У НП(С)БОДС 135 «Витрати» зазначається, що витрати суб'єктів державного сектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими

групами: витрати за обмінними операціями; витрати за необмінними операціями [8].

Витрати за обмінними операціями включають такі елементи витрат, як: оплата праці; відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати; амортизація; фінансові витрати (відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо); інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

До витрат за необмінними операціями належать такі елементи витрат: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів для виконання цільових заходів, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо).

Для забезпечення ефективної системи обліку і контролю видатків першорядним є вибір систем класифікації видатків бюджетних установ, а також формулювання згідно з напрямками обліку класифікаційних ознак видатків, на підґрунті яких повинні прийматися управлінські рішення, відбуватися прогнозування видатків, проводиться їх контроль та регулювання. Класифікують видатки бюджетних установ за певними ознаками (рис. 2).

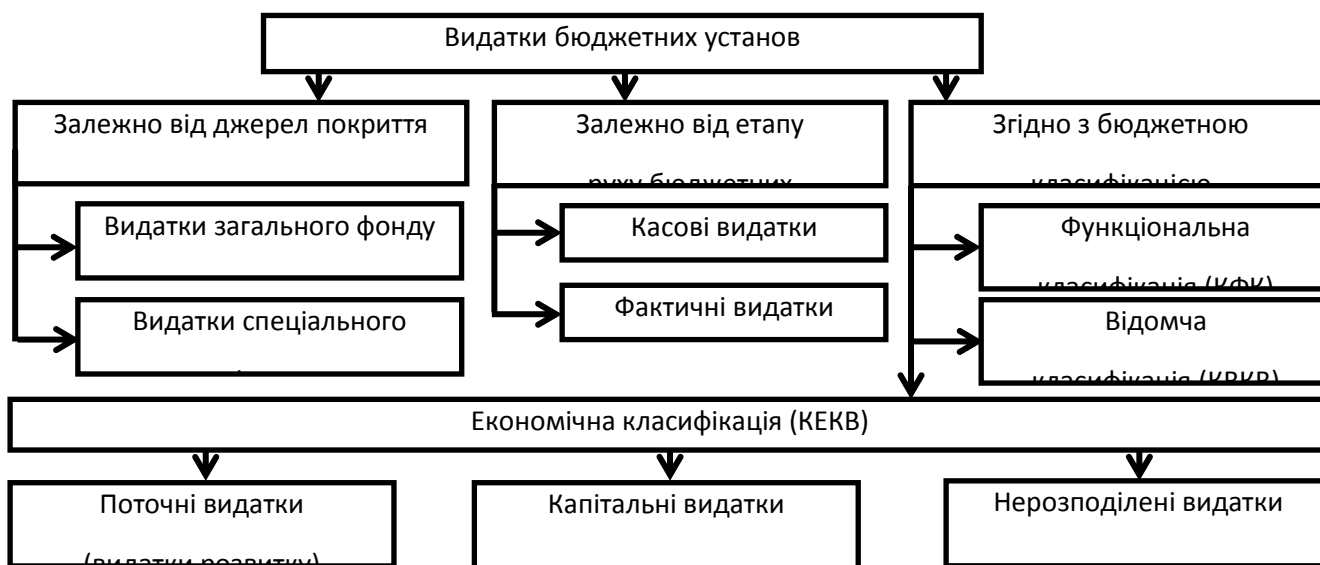


Рис. 2. Класифікація видатків бюджетних установ\*

\* Джерело: узагальнено автором на основі [1]

В залежності від джерел покриття видатки бюджетних установ класифікуються на видатки загального фонду та видатки спеціального фонду. Обидва види видатків плануються в кошторисі, а бухгалтерський облік цих видатків ведеться відокремлено на окремих рахунках.

В залежності від етапу руху бюджетних коштів:  
касові видатки;

фактичні видатки.

Касовими видатками вважаються всі суми проведені органом Державного казначейства або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного та поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків. Наприклад, оплачено рахунок за матеріальні цінності. Фактичними видатками вважаються всі дійсні витрати по виконанню кошторису, що підтверджені первинними документами. Тобто, господарські операції відображаються за принципом нарахування: видатки показують в тому періоді, коли вони виникають, незалежно від того, коли будуть сплачені кошти.

Наступна класифікаційна ознака – економічна класифікація видатків (далі – КЕКВ). Всі видатки бюджетних установ поділяються на поточні та капітальні.

Основним завданням обліку касових видатків є забезпечення контролю над цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до затвердженого кошторису бюджетних установ. Однак за цими видатками неможливо визначити фактичне використання коштів, тому що окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені. Касові видатки показують суму асигнувань, які одержали і витратили бюджетні установи в розрізі кодів економічної класифікації видатків, що дає змогу мати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань на певну дату. Повернення грошових коштів на рахунки приводить до відновлення, тобто зменшення касових видатків.

Фактичні видатки – це дійсні, кінцеві видатки, оформлені відповідними первинними документами і здійснені за рахунок коштів загального та спеціального фондів бюджету, а також нараховані або проведені, але не сплачені. До них належать видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою.

Облік фактичних видатків дає змогу контролювати хід виконання кошторису бюджетними установами загалом та дотримання встановлених норм видатків у розрізі кодів економічної класифікації видатків, тобто ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, вони є показником кінцевого виконання кошторису бюджетних установ, тому в разі виконання планового обсягу робіт вони повинні відповідати сумах асигнувань за кошторисом [4, с. 121].

**Висновок.** Отже, проведений аналіз визначень сутності понять «доходи» та «видатки» у сучасній економічній літературі засвідчив відсутність єдиного його розуміння фахівцями. Вітчизняні автори ототожнюють доходи бюджетних установ із надходженнями з бюджету, міжнародні ж стандарти дають зовсім інше визначення доходів. Що стосується визначення поняття «видатки», то воно відсутнє в міжнародних стандартах, його замінюють поняттям «витрати». Разом із тим у вітчизняній літературі відокремлюють поняття «видатки» та «витрати» бюджетних установ. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку 124 «Доходи» і 135 «Витрати», затверджені в Україні в рамках виконання плану заходів, передбачених Стратегією модернізації

бухгалтерського обліку в державному секторі, у переважній частині відповідають міжнародним стандартам.

Доходи бюджетних установ мають специфічний характер: поділяються на доходи загального і спеціального фондів, порядок формування яких регулюється окремими нормативними актами щодо кожного. Видатки і витрати бюджетних установ відбивають, з одного боку, джерела їх забезпечення - зазначені фонди (загальний і спеціальний), а з іншого – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ.

Уважаємо, що доходи і видатки є найголовнішими об'єктами контролю бюджетних установ, тому потребують значної уваги і контролю. Доходи бюджетних установ потребують детального обліку та контролю, бо в сьогоденних умовах дефіциту бюджету саме правильне і раціональне їх використання є пріоритетним напрямом. Щодо видатків, то розподіл видатків на касові та фактичні, їх облік та аналіз дадуть змогу посилити контроль над витрачанням бюджетних коштів, підвищити економію за рахунок зменшення витрат, покращити процедуру планування майбутніх витрат та аналізу видатків минулих років за окремими видами класифікації.

#### **Список використаних джерел:**

1. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях [Текст] : навч. посіб. / П.Й. Атамас. - К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 284с.
2. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>. - Законодавство України.
3. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] : навч. посіб. / В.І. Лемішовський. - Львів : Інтеллект-Захід, 2008. - 1120 с.
4. Мельник Т. Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ [Текст] : навч. посіб. / Т.Г. Мельник . - К. : Кондор, 2009. -411 с.
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від



24.12.2010 № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

9. Пігош В. Удосконалення облікової термінології системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах [Текст] / В.Пігош // Економічний аналіз. - 2008. -№3. - С.307-310.

10. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах методологія та організація [Текст] : монографія /С.В. Свірко. - К. КНЕУ, 2006. - 244 с.

11. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. / С.В. Свірко. - К. : КНЕУ, 2006. – 380 с.

12. Федів Р. Є. Реформування обліку фінансових результатів діяльності бюджетних установ [Текст] / Р.Є. Федів // Збірник наукових праць ЧДТУ. - 2010. - №6. - С. 112-116.

## СЕКЦІЯ 2 КОНТРОЛЬ В УМОВАХ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

УДК 657.37

*Бабіч І.І.*

Луцький національний технічний університет,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

*Баклан А.Ю.*

Луцький національний технічний університет,  
студент

### ПИТАННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЯК МЕТОДУ КОНТРОЛЮ ДАНИХ ОБЛІКУ

Ефективне управління суб'єктом господарювання неможливе без повної, своєчасної і достовірної інформації про стан і реальну оцінку активів. Практика діяльності сільськогосподарських підприємств свідчить про дещо скептичне відношення менеджменту до застосування класичних методів контролю за відповідністю фактичного стану активів даним бухгалтерського обліку. Зокрема, це стосується і підходів до інвентаризації. Інвентаризація є обов'язковим елементом діяльності підприємства незалежно від його організаційно-правової форми чи розміру, хоч і має певні особливості для окремих галузей. Далеко не всі належні для перевірки і оцінки об'єкти підлягають контролю. В першу чергу це стосується специфічних для аграрного сектору активів – біологічних активів і незавершеного виробництва.

Згідно з положеннями Господарського кодексу України та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. для отримання реальної інформації про відповідність даних бухгалтерського обліку фінансовій звітності підприємства проводять інвентаризацію активів і пасивів, що дає можливість перевірити і документально оформити їх наявність і стан, а також провести оцінку. Проведення інвентаризації активів, зобов'язань та складових власного капіталу на сільськогосподарських підприємствах регулюється затвердженими Міністерством аграрної політики Методичними рекомендаціями з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств № 37-27-12/14023 від 04.12.2003 року, чинними і на даний час. В цьому документі зазначено, що перед проведенням інвентаризації головним бухгалтером повинен бути складений та затверджений керівником календарний план проведення інвентаризації, а також створені інвентаризаційні комісії згідно наказу керівника.

Інвентаризація незавершеного виробництва передбачає перевірку фактичних витрат, що були понесені у рослинництві під урожай майбутнього року, а саме витрати на підготовку парників, теплиць; багаторічні трави; добрива; посіви озимих культур; пари; снігозатримання, необмолочені культури під урожай звітнього періоду тощо.

Для інвентаризації незавершеного виробництва у рослинництві в рамках щорічної інвентаризації передбачено термін проведення – 1 листопада. Для господарств з середньообліковою чисельністю працівників за звітний період до 10 осіб включно та обсягом виручки за рік менше 0,5 млн. грн. та сімейних фермерських господарств рекомендується проводити повну інвентаризацію два рази на рік (1 жовтня, 1 листопада) в цілях самоконтролю.

Інвентаризація незавершеного виробництва рослинництва проводиться за такими об'єктами: культурами, видами посівів, робіт тощо. Щодо багаторічних трав, то перевірка понесених витрат проводиться в розрізі років посіву. При проведенні інвентаризації використовується інвентаризаційний опис. В ньому наводиться перелік культур або робіт, кількісні вимірники, наприклад, площа ділянки, теплиці, загальна сума витрат та інформація про стан посівів і якість виконаних робіт. Інвентаризаційні описи передаються до бухгалтерії, яка на основі них формує звіряльні відомості для відображення розбіжностей обліку. Після отримання інформації про нестачі чи лишки, формується протокол інвентаризаційної комісії, де вказуються можливі причини розбіжностей з даними обліку.

Але, формальний опис інвентаризаційної процедури не враховує особливостей проведення її на практиці. Вартість витрат, понесених під майбутній урожай є зазвичай досить суттєвою складовою активів балансу сільськогосподарського підприємства, що займається рослинництвом. Використання класичних методів проведення інвентаризації тут зазвичай є неможливим. Тому велике значення має застосування методів оперативного контролю за здійсненням витрат на використання техніки, робочої сили, паливно-мастильні матеріали, посівний матеріал, тощо, саме в період проведення робіт, а не в дату призначеної інвентаризації. Основними елементами системи контролю для сучасних сільгоспідприємств є застосування GPS-трекерів, датчиків пального, різноманітних комп'ютерних програм, і, звісно, методів фактичного контролю (огляду, спостереження, контрольних замірів). Інвентаризаційний процес таких об'єктів обліку буде ефективним тільки за умов поєднання різних методів фактичного і документального контролю у різні проміжки часу відповідно до технології сільськогосподарського виробництва.

Отже, інвентаризація незавершеного виробництва рослинництва має здійснюватись у чітко визначений законодавством термін та передбачає перевірку понесених витрат для врожаю майбутнього року. Але, використання сучасних технологій та інформаційні запити менеджменту підприємств аграрного сектору зумовлюють необхідність вдосконалення процесу

інвентаризації, розробки нових механізмів і впорядкування процедур з точки зору її базових аспектів: організаційно-розпорядчих, технічних, контрольних і результатуючих.

### **Список використаних джерел**

1. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]. – 2003. – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v1402555-03>.

2. Наказ Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від [Електронний ресурс]. – 209. – Режим доступу до ресурсу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

3. Особливості проведення інвентаризації в сільському господарстві [Електронний ресурс] // Вісник. – 2012. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/4359>.

4. Інвентаризація-2018: оформлюємо результати проведення [Електронний ресурс] // БУХГАЛТЕР&ЗАКОН. – 2018. – Режим доступу до ресурсу: [http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ011200](http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ011200).

**УДК 657**

*Бондарчук І.П.*

Відокремлений структурний підрозділ «Рівненський коледж  
НУБіП України»,  
викладач вищої категорії,  
викладач економічних дисциплін

## **ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

Розвиток промислового сектору економіки України за останні роки був неоднозначним. Нестабільна державна політика щодо промислових підприємств, наслідки нещодавньої фінансово-економічної кризи, неефективна система управління підприємства – це лише деякі чинники, що сприяють зниженню ефективності діяльності промислових підприємств. Формування ефективної системи контролю діяльності підприємства є важливим етапом удосконалення всієї системи управління, що може стати також вагомим чинником підвищення ефективності діяльності підприємства. На сьогодні важливою проблемою є вибір підходу до формування системи контролю та її формалізація на підприємстві. Саме тому проблеми управління й застосування методів формалізації системи контролю діяльності промислового підприємства є актуальними.

Проблемам розвитку внутрішнього контролю в Україні присвятили свої праці багато авторів, зокрема Гавришко І. [4], Гриліцька А. [5], Єгарміна В., Івануса Н., Сокін А., Футорангська Ю. та інші, але деякі проблеми залишаються недостатньо розкритими. А тому нашим основним завданням є дослідити стан внутрішнього контролю на підприємствах України, визначити основні проблеми розвитку внутрішнього контролю та надати пропозиції щодо підвищення його ефективності та вирішення існуючих проблем.

Аналіз наукової та економічної літератури показав, що визначення внутрішнього контролю науковцями дається по-різному, але, на нашу думку, найбільш повним є таке: внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій [3, с.46]. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства.

До здійснення процесу контролю перед працівниками повстають основні завдання: повнота обліку даних, точність обліку даних, законність господарських операцій, повнота записів, точність ведення записів, збереження бухгалтерських документів, захист активів. Об'єктами внутрішнього контролю є функціональні цикли діяльності організації – постачання, виробництво і реалізація. Суб'єктами внутрішнього контролю є окремі посадові особи і працівники структурних та функціональних підрозділів підприємства. Внутрішній контроль здійснюється безперервно. Окремі контрольні заходи проводяться в залежності від виникнення такої необхідності. Керівництво підприємства самостійно встановлює склад, терміни і періодичність процедур щодо контролю. Головний принцип організації внутрішнього контролю – доцільність та економічність. Усі документи внутрішнього контролю мають абсолютно конфіденційний характер.

Для більш достатнього уявлення щодо внутрішнього контролю розглянемо його три функції: контроль повноважень, контроль документального оформлення, контроль збереження. [1, с.28].

Контроль повноважень – це контроль, що забезпечує виконання лише тих операцій, які дійсно сприяють розвитку організації. Такий контроль повинен запобігати зловживанням і попереджувати проведення операцій, в яких відсутня доцільність. При цьому відслідковуються зміни та виправлення облікових записів на предмет обов'язкової наявності необхідних дозволів.

Контроль документального оформлення – контроль, що забезпечує відображення всіх дозволених операцій в облікових регістрах. Цей вид контролю створює умови, при яких операції правильно оформляють обліковими записами і не виправляються без відповідного дозволу.

Контроль збереження – контроль, що сприяє тому, щоб прийняте до обліку майно не могло бути неправильно використане (наприклад, незаконно привласнене, украдене, залишене без догляду тощо).

В сучасних умовах внутрішній контроль набуває дедалі більшого значення. І питання це не лише теоретичне, оскільки за ним стоїть практична діяльність із розробки законодавства у сфері контролю. Внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна; правомірність та ефективність використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірність бухгалтерського обліку і звітності; виявляє факти розкрадання активів господарюючого суб'єкта.

Інший його аспект – це забезпечення зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління щодо оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень. Найвагомим результатом зворотного зв'язку є надання суб'єкту управління об'єктивної, неупередженої, логічно виваженої інформації щодо реалізації прийнятих управлінських рішень та їх ефективності на рівні окремих структурних підрозділів системи. Зворотний зв'язок завдяки функціонуванню підрозділів внутрішнього контролю дає змогу уявити стан усієї системи в цілому, а не окремих її елементів, оскільки функціонально внутрішній контроль одночасно відслідковує елементи системи з різних кутів зору і розглядає кожен елемент не як відокремлену, уособлену частину, а як частину цілого. А це вже зовсім інший якісний рівень оцінки роботи системи.

Якщо оцінювати стан внутрішнього контролю на підприємствах України, то він незадовільний. Найчастіше мають місце такі порушення:

- зловживання службовим становищем (неоприбуткування і привласнення грошей; надлишкове списання грошей по касі; привласнення основних засобів, що обліковуються на балансі підприємства на ін.);

- невиконання або неякісне виконання службових обов'язків (формально підписують документи, не вникаючи в їх зміст, інвентаризація проводиться лише на папері, закупівлі проводяться не там, де вигідно підприємству, а там, де відповідальна за це посадова особа отримає особисту вигоду та ін.);

- неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності.

Основною причиною виникнення всіх проблем є те, що власники підприємств, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення. Ці порушення повинні виявлятися на рівні внутрішнього контролю, а зараз вони виявляються на рівні державного контролю. Це зумовлено не тільки поганою організацією внутрішнього контролю на підприємствах, а і наявністю певних проблем на державному рівні, які створюють тенденції щодо зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень.

Однією з основних причин не сформованості цілісної системи можна виділити недосконале законодавство. Система державного фінансового контролю України функціонує без існування базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання,

функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб.

Необхідно у контексті реформи системи державного управління, що започаткована в Україні, взагалі змінити підходи щодо поняття «контроль» і наблизити його до європейських тлумачень. Система контролю повинна бути спрямована на виправлення порушень та недопущення їх в подальшому. Система фінансового контролю на місцевому рівні повинна мати постійний характер.

Побудувати ефективну систему фінансового контролю в Україні, яка б забезпечувала стабільний стан фінансово-бюджетної дисципліни в регіонах можливо лише при наявності ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю в органах місцевої влади на всіх рівнях (області, міста, села тощо), тобто системи муніципального фінансового контролю. З цією метою необхідно розробити та схвалити на законодавчому рівні оновлену сучасну модель системи фінансового контролю в Україні.

Ми рекомендуємо створити відділ внутрішнього аудиту. Доцільність створення такого відділу на підприємствах може бути доведена тим, що це дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрямки розвитку, а також давати рекомендації фінансово-економічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи. На кожному підприємстві має бути гарантія того, що внутрішній аудит належним чином контролюється. Контроль поточної господарської діяльності повинен здійснюють комплексно, тому цим повинні займатися спеціалісти, які знають економіку і технологію виробництва.

#### **Список використаних джерел:**

1. Дікань Л.В., Шульга Н.В. Внутрішній контроль. – Х.: ХНЕУ, 2015.–60 с.
2. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. – Д.: Наука і освіта, 2000. – 223 с.
3. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. к.е.н. проф. М.Д. Корінька.– Фастів: "Поліфаст", 2006. – 440 с.
4. Гавришко І.К. Вимоги до оцінки якості внутрішнього контролю // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 56 – 62.
5. Гриліцька А. Шляхи підвищення ефективності внутрішнього аудиту грошових коштів на підприємствах споживчої кооперації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 11. – С. 52 – 58.

Національний університет біоресурсів і природокористування України, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування

## ВІДОБРАЖЕННЯ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Порядок відображення у бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам у грошовій і не грошовій формах за виконані роботи для підприємств, які ведуть облік на національними стандартами передбачає ПСБО 26 “Виплати працівникам”, для суб’єктів господарювання, які ведуть облік за вимогами міжнародних стандартів обліку - МСФЗ(ІАS) 19 “Виплати працівникам”.

Порівняння складових виплат працівникам за П(С)БО 26 “Виплати працівникам” та МСФЗ 19 “Виплати працівникам” свідчить, що МСБО 19 та П(С)БО 26 виплати поділяють на 4 однакові групи. Однак у МСБО 19 перелік виплат представлено більш деталізовано порівняно з П(С)БО 26.

Розрахунки за виплатами працівникам на підприємстві є однією з найнебезпечніших з точки зору відповідальності ділянок кадрового діловодства та бухгалтерського обліку. Облік основних виплат працівникам потребує кваліфікованого підходу для отримання достовірної інформації та формування показників фінансової звітності. Адже розкриття інформації про виплати працівникам мають бути відображені у фінансовій та статистичній звітності.

Зобов’язання за виплатами працівникам мають бути розкриті в Балансі (Звіті про фінансовий стан підприємства), а саме у 2 розділі пасиву балансу представлена інформація по довгостроковим виплатам в тому числі і довгострокові забезпечення майбутніх витрат, пов’язаних з виплатами працівникам. В третьому розділі пасиву балансу виокремлено розкриття інформації про короткострокові виплати працівникам і поточні забезпечення майбутніх витрат, пов’язаних з виплатами працівникам.

Витрати підприємства за виплатами працівникам за видами діяльності знайдуть своє відображення у першому розділі Звіту про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), окрім цього до елементу витрати «Витрати на оплату праці» відносять виплати працівникам по заробітній платі, однак підприємство здійснює також інші виплати працівникам, які мають бути представлені у звіті. Їх доцільно віднести до елементу «Інші операційні витрати».

Погашення зобов’язань за виплатами працівникам грошовими коштами вплине на показники Звіту про рух грошових коштів.

У примітках до фінансової звітності щодо кожної програми виплат з визначеним внеском наводиться сума відрахувань, включена до витрат звітного року. К. Безверхий у статті «Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в



контексті соціальної складової фінансової звітності» запропонував авторську розробку щодо відображення інформації щодо виплат працівникам у формі № 5 «примітки до річної фінансової звітності».[1] Однак розподіл виплат за категоріями працівників вважаємо недоцільний, адже він має в розрізі витрат виплати знайдуть своє відображення в інших формах звітності.

Складність та трудомісткість процесу нарахування та погашення зобов'язань за виплатами працівникам полягає в тому, що саме всі виплати є базою для розрахунку таких ключових податків, як податок з доходів фізичних осіб, військовий збір та єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Відповідно підприємство має відобразити виплати у звітності по ЄСВ та податковій звітності.

Не потрібно забувати і про розкриття інформації про виплати працівникам у статистичній звітності.

Метою формування статистичної звітності із питань праці є отримання даних про кількість найманих працівників підприємств, рух кадрів, відпрацьований час, фонд оплати праці (далі – ФОП) та його структуру, розподіл працівників за розмірами зарплати, укладання колективних договорів та витрати на утримання робочої сили та інші виплати, що не входять до складу ФОП.

Для забезпечення державних органів достовірною інформацією про виплати працівникам суб'єкти господарювання усіх форм власності мають подавати Звіт із праці за формою № 1-ПВ (місячна та квартальна), при заповненні якого слід керуватися нормативними документами:

- Інструкцію зі статистики кількості працівників, затвердженою наказом Держстату України від 28.09.2005 № 286 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 30.11.2005 р. за № 1442/11722;

- Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Міністерства статистики України від 11.12.1995 р. № 323 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 21.12.95 р. за № 465/1001;

- Інструкцією щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-ПВ (квартальна) "Звіт з праці", затвердженою наказом Держстату України від 26.10.2009 р. № 323 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 15.12.2009 р. за № 1212/17228;

- Інструкцією «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці (Форми № П-1, П-2, П-3, П-4, П-5, П-6, П-7)», затвердженою наказом Держкомстату України від 05.12.2008 № 489.

Держстат наказом від 31.07.2019 р. № 259 затвердив нову форму "Звіт із праці"(ф. № 1-ПВ). Її вводять у дію, починаючи зі звіту за I квартал 2020 р.

Звіт подають юрособи, та їх відокремлені підрозділи до органу держстатистики за місцем здійснення діяльності не пізніше 7-го числа місяця після звітного періоду.

Оновлена форма звіту містить, зокрема, нові вимоги до заповнення показників розділу IV "Розподіл штатних працівників за розмірами заробітної плати".

Окрім того у нову форму звіту додали Розділ VII "Витрати на утримання робочої сили, що не входять до складу фонду оплати праці за 2019 р."

Отже, до обліку та розкриття у фінансовій та статистичній звітності інформації про виплати працівникам необхідно підходити професійно та виважено. Підприємства повинні більш кваліфіковано визначати види виплат працівникам в розрізі підприємства та достовірно їх розкривати у звітності для отримання об'єктивної і неупередженої інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

#### **Список використаних джерел:**

1. Безверхий К. В. Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності / К. В. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2015. — № 7. — С. 34-41.

2. Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>

3. Лень В.С., Штупун М.П., Виплати працівникам: поняття, структура та облік. <https://ppeu.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=65>

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011)

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 28.10.2003 № 601, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 10 листопада 2003 р. за № 1025/8346.

**УДК 336**

*Виговська Н.Г.,*  
Державний університет  
«Житомирська політехніка»  
д.е.н., професор,  
завідувач кафедри фінансів і кредиту

## **ТРАНСФОРМАЦІЯ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВИ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

При переході країн до глобальної системи господарювання значно підвищується роль державного фінансового контролю, який в умовах

транснаціоналізації виробництва потребує суттєвого удосконалення. В ринкових умовах відбувається не спрощення, а ускладнення фінансової діяльності, і як наслідок – ускладнення і фінансового контролю, який об'єктивно притаманний всім типам економіки, в тому числі і ринковій. Ускладнення пов'язано з тим, що в умовах глобалізації розвивається, поряд із законною, й злочинна діяльність суб'єктів господарювання, що обумовлює важливість дослідження питань економічної безпеки держави в цілому. За статистичними даними кількість порушених справ про невиконання митних правил у 2018 році склала 48877 (для порівняння у 2017 році – 32282 справи) [1]. В результаті сума накладених штрафів на суб'єктів господарювання у 2018 році склала 9,82 млрд. грн (у 2017 році – 0,503 млрд. грн), тобто зросла на 95%, що свідчить про недосконалість системи державного фінансового контролю в Україні

В умовах глобалізації світова фінансова система стала практично незалежною від державного контролю. Це означає, що поняття “національний економічний простір” розмивається і можливості кожної окремо взятої держави виявляються обмеженими. В результаті міжнаціональне (наднаціональне) регулювання всесвітньої економіки об'єктивно починає перетворюватися з вторинного по відношенню до регулювання на національному рівні на первинне.

При впливі глобалізації на країни системи управління вкрай ускладнюються. Звична нашій державі лінійна система управління державою не лише розвиває додаткові нелінійні зв'язки на всіх рівнях, але і перетворюється на нелінійну динамічну систему. В такій новоствореній системі функції держави перерозподіляються на чотири макрорівні, кожен з яких має безліч підрівнів.

Перший рівень – наддержавний. Частина своїх функцій держава делегує на вищестоящий рівень – міжнародний. Перш за все, це наднаціональні регіональні об'єднання: ЄС, НАФТА, АСЕАН та міжнародні організації: ООН, МВФ та ін. Держави, які є членами наднаціональних організацій, вимушені підпорядковуватися їх кодексам норм і правил та виконувати прийняті на себе зобов'язання. Дотримання цих правил контролюється нормами міжнародного права.

Другий рівень – державний. В цих умовах за державою залишаються наступні ключові функції – право делегування повноважень і відповідальності на всі рівні – і наднаціональні, і місцеві; створення сприятливого середовища існування і ведення бізнесу на суверенній території; розробка, зміна і забезпечення виконання законів, підтримання порядку; забезпечення соціальних гарантій; моніторинг екології та інших процесів для попередження кризових ситуацій; ліквідація стихійних лих; стимулювання стратегічних досліджень в області науки і прогнозування соціального розвитку; захист громадян за кордоном та ін. Держава стає центром, спрямованим на гармонізацію відносин між усіма цими рівнями.

Третій рівень - регіональний і локальний. Найбільшого успіху в делегуванні повноважень на цей рівень досягли США. Делегування влади на місцеві рівні в Україні пов'язано з урядовими реформами місцевого самоврядування та процесами бюджетної децентралізації.

Четвертий рівень – рівень функціонування неформальних, недержавних громадських організацій. Створення різних неформальних суспільних організацій (НФО) наднаціонального, національного і місцевого рівня дозволяє значно розвантажити державу від непритаманних їй функцій. Ці організації виконують вкрай важливу роль – дозволяють контролювати роботу всіх можливих державних органів і служб різного рівня, аж до наднаціонального [2, с.389-391]. Однак недостатній розвиток громадянського суспільства в Україні часто спричиняє і недовіра у функціонуванні системи недержавних громадських організацій в Україні.

Складність реалізації контрольних функцій держави в умовах глобалізації проявляється у неможливості повністю контролювати “економічний суверенітет” та забезпечувати належний рівень економічної безпеки, оскільки вона залежить також від світового, регіонального та інших національних рівнів.

Виходячи з цього, національні контрольні системи більшості країн світу зазнають значної трансформації, пов'язаної з впливом зовнішніх чинників, наслідком чого є:

1) посилення процесів глобалізації та пов'язана з ними необхідність приведення національних систем бухгалтерського обліку і звітності, аудиту, контролінгу відповідно до міжнародних стандартів.

2) збільшення масштабів транснаціональних операцій. Зростання обсягу транснаціональних фінансових потоків, що призводить до необхідності формування наднаціональних органів фінансового контролю і моніторингу фінансових потоків, з одного боку, а, з іншого — зумовлює потребу співробітництва країн з окремих проблем на основі двох чи багатосторонніх угод.

3) посилення впливу громадянського суспільства і його залучення до механізмів контролю.

Запропоновані нами заходи щодо посилення контрольних функцій держави для забезпечення національного суверенітету та економічної безпеки країни є такими: 1) стандартизація і зближення механізмів фінансового контролю у зв'язку з глобалізацією економіки та переходом на міжнародні стандарти обліку, звітності й аудиту. Це вимагає також здійснення певних організаційних заходів на першому - наднаціональному рівні, виділеного нами; 2) забезпечення цілісності системи фінансового контролю і несуперечливості її окремих ланок, у тому числі виключення дублювання функцій, що вимагає реформування та удосконалення діючого законодавства в сфері контролю. Такі заходи необхідно реалізувати на другому – державному рівні; 3) дотримання прозорості і гласності методів проведення перевірок, що також пов'язано із другим рівнем - державним; 4) забезпечення підзвітності і відповідальності державних

контрольних органів перед суспільством, що вимагає розробки інструментарію громадянського контролю та контрольного механізму впливу громадян на правопорушників. Реалізація такого заходу можлива на четвертому виділеному рівні – рівні функціонування неформальних інститутів; 5) створення оптимальної організаційної та функціональної структури, яка б відповідала сучасній моделі системи державного фінансового контролю. Реалізація такого заходу вимагає взаємодії національного та наднаціонального рівнів; 6) забезпечення децентралізації процесу фінансового управління та контролю при чіткому визначенні відповідальності, функцій, завдань та ресурсів, що вимагає спрямованих дій на державному рівні та регіональному (локальному) рівнях.

Впровадження запропонованих заходів розвитку та удосконалення системи державного фінансового контролю сприятиме підвищенню ефективності управління суспільними ресурсами у країні, посиленню відповідальності перед суспільством, можливості національним ринкам протистояти «зовнішнім загрозам», зумовленим впливом глобалізації, забезпеченню національної економічної безпеки країни в цілому.

#### **Список використаних джерел:**

1. Державна фіскальна служба: результати роботи у 2018 році: офіційний сайт Державної фіскальної служби. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/239117.pdf> (дата звернення: 23.09.2019).
2. Удовік С.Л. Глобализация: семиотические подходы. Москва: «Рефл-бук», Київ: «Ваклер», 2002. 480 с.

**УДК 336.77**

*Владиченко Н.В.*

*Вінницький національний аграрний університет, магістр*

*Совінська І.Ф.*

*Вінницький національний аграрний університет, магістр*

### **КОНТРОЛЬ ЗА ПРОБЛЕМНОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ БАНКІВ ЯК ОСНОВА ЕФЕКТИВНОЇ КРЕДИТНОЇ ПОЛІТИКИ**

Банківська система завжди була й залишається важливою складовою суспільного розвитку України, незважаючи на зміни в політичній ситуації, економічній кон'юнктурі та правовому середовищі країни. Кредитна діяльність є однією з найбільш ефективних та перспективних видів банківської діяльності. Вона пов'язана з отриманням найбільшого прибутку та появою найбільших втрат внаслідок настання несприятливих подій. Держава й банки за допомогою інструментів регулювання кредитної діяльності можуть впливати не тільки на її прибутковість та ризикованість, але й на ділову активність суб'єктів

господарської діяльності, спрямовуючи кредитні ресурси насамперед у ті сфери економіки, розвиток яких найбільше потрібен суспільству [1].

Основною діяльністю комерційного банку є кредитна діяльність під якою слід розуміти діяльність банку, спрямована на надання коштів позичальникам у тимчасове користування на певних умовах для отримання прибутку. Здійснення кредитної діяльності приносить значний дохід банку, тому управління процесом кредитування має важливе значення, адже всі банки більшою або меншою мірою стикаються з проблемами неповернення кредитів.

Проблемні кредити не обов'язково асоціюються із збитками, а правильний підхід до управління ними дозволяє мінімізувати втрати як для банківської установи, так і безпосередньо для позичальника. Правильним підходом у цьому напрямі роботи є професійна робота персоналу банку, створення додаткових стимулів позичальникам для погашення боргів, постійна робота з кожним клієнтом на партнерських засадах, застосування сучасних і швидких ефективних методів управління проблемними кредитами. Повністю ж уникнути втрат за проблемними кредитами на практиці неможливо, їх значення слід розглядати як своєрідну вартість ризику ведення банківського бізнесу.

Велика кількість негативних факторів призводить до цієї ситуації, насамперед це: зміна зовнішніх умов функціонування банківської системи України – наслідки світової фінансової кризи, нестабільна економічна та фінансова ситуація в державі, стрімке знецінення національної валюти, проведення антитерористичної операції на сході країни, а також недосконалість методів боротьби з проблемними кредитами, що використовуються, неадекватною оцінкою параметрів кредитів, недостатнім використанням інструментів та механізмів випереджаючого виявлення проблемних кредитів [2, с.22].

В нинішніх умовах невизначеності та непередбачуваності в банківській сфері зростає роль якісної і ефективної кредитної політики банку, яка дозволяє підтримувати показники своєї діяльності на належному рівні, зміцнювати фінансову надійність, вчасно реагувати на негативні зміни показників кредитування та обмежувати обсяги кредитування, а також визначати найбільш вигідну для банківської установи тактику діяльності.

Дзюблюк О.В. кредитну політику банку трактується як сукупність заходів та дій щодо формування складу кредитного портфеля і контролю над ним як єдиним цілим, а також встановлення стандартів для прийняття конкретних рішень [3, с. 307].

Отже, кредитна політика банку є інструментом системи управління кредитною діяльністю банку, кінцева мета якого запобігання ризикам в досягненні ним стратегічних цілей. Її реалізація кредитної політики забезпечує умови для задоволення потреб клієнтів в отриманні коштів у тимчасове користування з одночасним отриманням прибутку банком при забезпеченні належного рівня його ліквідності та мінімізації ризиків за здійснюваними операціями.

Провідна роль кредитної політики, на наш погляд, полягає в зростанні конкурентних переваг банківських установ, що виражається в максимізації прибутку і мінімізації ризиків у процесі формування ресурсної бази та ефективного розміщення залучених ресурсів.

Кредитна політика потрібна банківським установам, перш за все тому, що дозволяє регулювати, управляти, раціонально організовувати взаємини між банками і його клієнтами із залучення ресурсів на поворотній основі та їх інвестування в частині кредитування клієнтів банку. Основними її елементами є: стратегія банку із розроблення основних напрямів кредитного процесу, тактика щодо організації кредитування та контроль за її реалізацією.

Реалізація даних стратегічних цілей кредитної політики банку повинні забезпечувати ліквідність та прибутковість банку, тому вони мають бути в основі розроблення відповідної концепції, головна мета якої полягає у виділенні та аналізі головних факторів впливу на можливість банку щодо оптимальної кредитної діяльності.

#### **Список використаних джерел:**

1. Чепчак Д.Р. Костюк В.А. Розвиток кредитної діяльності банків в Україні. Економіка і суспільство. Випуск 19. 2018. С.1040-1048.
2. Карпчук Л.А. Оцінка механізму управління кредитним портфелем комерційних банків України в сучасних умовах. Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка». Випуск 3(31), грудень, 2016. С.21-26.
3. Дзюблюк О. Теоретико-методологічні засади формування кредитної політики комерційних банків в умовах подолання наслідків світової фінансової кризи. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. 2011. Випуск 16. С.57-65.

**УДК 657**

*Воронко Р. М.,*  
Львівський торговельно-економічний університет,  
д. е. н., доцент, завідувач кафедри аудиту, аналізу та оподаткування  
*Вовчик Н. Л.,*  
Львівський торговельно-економічний університет,  
аспірантка кафедри аудиту, аналізу та оподаткування

### **ПРИЗНАЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

Підвищенню ефективності управління господарською діяльністю підприємства сприяє раціональна побудова внутрішнього контролю,

структуризація його суб'єктів і об'єктів, правильний розподіл функцій за відповідними рівнями контролю і належне його організаційне забезпечення.

Теоретичні та організаційно-методологічні засади внутрішнього контролю на підприємствах досліджували ряд вітчизняних і зарубіжних вчених такі як: Т. А. Бутинець, Д. І. Венжега, Є. В. Калюга, П. О. Куцик, Дж. К. Лоббек, Л. В. Нападовська, К. І. Редченко, Дж. Робертсон, В. С. Рудницький, В. О. Шевчук та ін.

Разом з тим, питання внутрішнього контролю розглянуті не в повній мірі та вимагають сучасних поглядів на розв'язання тих проблем, що виникають у сфері цього контролю з метою покращення інформаційного забезпечення системи управління підприємством.

Зростання ролі внутрішнього контролю у нинішніх умовах пов'язане з тим, що він є окремою функцією управління, яка супроводжується постійним наглядом, оцінкою і впливом на фінансово-господарську діяльність для забезпечення її прибутковості та результативного менеджменту. На думку окремих науковців, будучи функцією управління внутрішній контроль виступає засобом налагодження зворотних зв'язків, завдяки чому управлінський персонал підприємства чітко простежує хід виконання прийнятих ним рішень [1, с. 117].

У свою чергу Д. І. Венжега акцентує увагу на обов'язковій інтеграції контрольної функції з іншими управлінськими функціями (плануванням, обліком та ін.). На його думку контроль організації є: 1) невід'ємним елементом кожної стадії процесу управління; 2) відособленим елементом, що забезпечує інформаційну прозорість оцінки якості управління підприємством [2, с. 128]. У цьому випадку має місце віднесення контролю до завершальної стадії циклу управління і одночасно початку нового циклу, без якого неможливим є саме управління.

Досліджуючи систему внутрішнього контролю, науковці розуміють під даним поняттям політику і процедури цього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації [3, с. 3].

Основне призначення внутрішнього контролю полягає у виявленні відхилень у роботі підприємства, встановленні об'єктивних та суб'єктивних чинників, що їх зумовили, знаходженні шляхів їх ліквідації та засобів мотивації уникнення в майбутньому з метою покращення результативності діяльності. Внутрішній контроль спрямований на забезпечення раціонального використання ресурсного потенціалу та створення достовірної інформаційної бази, що використовується для прийняття ефективних управлінських рішень.

Проведені дослідження показали, що внутрішній контроль не у повній мірі забезпечує прямий, а особливо зворотній зв'язок між контрольованою і



підконтрольною системами. Недостатньо також залучаються до процесу внутрішнього контролю працівники підприємства, що значно нівелює таку його форму як самоконтроль. Особливо це стосується тих підприємств, де система внутрішнього контролю оцінюється як малоефективна. Актуальним залишається питання розробки методики внутрішнього контролю в умовах сучасних інформаційних технологій з врахуванням специфіки його проведення на підприємствах різних видів діяльності. Доцільно також чітко розмежувати об'єкти контролю між різними його суб'єктами з метою уникнення дублювання функцій при його проведенні.

У зв'язку з цим постає питання побудови внутрішнього контролю на наукових організаційно-методичних засадах, а не виходячи лише з прагматичних міркувань керівництва і власників підприємства. Використання при побудові системи внутрішнього контролю сучасних інформаційних технологій надасть йому оперативності й гнучкості, що суттєво впливатиме на якість управлінських рішень.

Таким чином, в умовах жорсткої ринкової конкуренції внутрішній контроль є інформаційним підґрунтям забезпечення ефективного управління відповідно до визначеної стратегії розвитку підприємства і політики керівництва.

#### **Список використаних джерел:**

1. Куцик П. О. Внутрішній контроль розрахункових операцій в системі управління будівельним підприємством / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – Львів : Видавництво ЛКА, 2013. – Випуск 42. – С. 116-122.

2. Венжега Д. І. Концептуальні основи внутрішнього контролю: сутність, системно-структурні характеристики, цілі, задачі, методи дослідження / Д. І. Венжега // Регіональна бізнес економіка та управління. 2013. № 1 (37). – С. 127-133.

3. Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В. М. Яценко, Н. О. Пронь // Збірник наукових праць ЧДТУ. 2011. Вип. 42. – С. 3-7.

**УДК 657**

*Грищенко О. В.,*  
магістр спеціальності 071 Облік і оподаткування,  
Науковий керівник: проф. *Головацька С.І.,*  
Львівський торговельно-економічний університет

### **РОЗРАХУНКИ З УЧАСНИКАМИ ТОВАРИСТВА У СИСТЕМІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ: КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ**

Інвестиційна привабливість корпоративного сектору економіки відіграє визначальну роль як у національній, так і в світовій економіці та впливає на

міжнародні відносини. Основою цього сектору є корпоративні інтегровані структури, ефективна діяльність яких залежить від розвитку двох взаємопов'язаних процесів – корпоративного управління та бухгалтерського обліку. Стан економічних і цивільно-правових відносин характеризується тим, що дедалі більшої значимості набуває участь як юридичних, так і фізичних осіб в управлінні господарськими товариствами. Ефективна діяльність корпорацій у ринкових умовах залежить від розвитку двох взаємопов'язаних процесів – корпоративного управління та бухгалтерського обліку.

Сутністю корпоративного управління є система відносин між інвесторами-власниками товариства, його менеджерами, а також заінтересованими особами (працівниками, споживачами, кредиторами, державою, громадськістю тощо) для забезпечення ефективної діяльності товариства, рівноваги впливу та балансу інтересів учасників корпоративних відносин. Цілями корпоративного управління є підвищення ефективності функціонування корпорації і створення балансу інтересів зацікавлених сторін. Досягнення цих двох цілей стимулює добробут і розвиток суспільства, створює і підтримує ділове середовище, максимізує прибуток і прибутковість інвестицій, забезпечує довгостроковий ріст продуктивності підприємств.

Нормальне функціонування корпоративних, а саме акціонерних правовідносин сьогодні неможливе без регулювання утворення, функціонування та припинення діяльності акціонерних товариств як організаційно-правової форми юридичної особи, реєстрації права власності на іменні цінні папери, депозитарної діяльності, торговельної системи, професійних торговців цінними паперами, регулятивної функції уповноваженого державою органу регулювання ринку цінних паперів і фондового ринку.

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що система корпоративного управління в Україні має динамічний характер і розвивається за перехідною моделлю. Існує багато негативних чинників, що стримують розвиток корпоративного управління: недосконалість законодавчої бази, розпорошення акцій між великою кількістю акціонерів, непрозорість і недостатність інформації про акціонерні товариства для потенційних інвесторів, корпоративні конфлікти між інвесторами, менеджерами і зацікавленими сторонами, недостатньо розвинута інфраструктура корпоративних відносин.

Корпоративні права є комплексом правовідносин, які можна поділити на дві складові: фінансово-майнові корпоративні права (майнові), які є об'єктом бухгалтерського обліку; корпоративні права управління (немайнові), які не є об'єктом бухгалтерського обліку - передбачають перспективу участі у призначенні керівництва підприємства, участь у затвердженні рішень, у т ч. з приводу розподілу прибутку, реорганізації, виділення частки, продажу або подібної передачі окремого майна, надання згоди на укладення угод та ін.

Фактично поняття “корпоративні права” має подвійну правову природу: цим терміном охоплюються, з одного боку, права особи, що впливають із участі у статутному капіталі (майні) господарської організації корпоративного типу, а з другого – безпосередньо такі об’єкти прав власності, як акції, частки у статутному капіталі (майні), паї. Ці об’єкти (акції, частки, паї) перебувають у цивільному обігу з обмеженнями, встановленими чинним законодавством та установчими документами, і можуть розглядатись як особливі види майна. Специфіка корпоративного права виявляється в тому, що воно складається з низки прав, кожне окремо можна назвати “корпоративне право”: це права власності на акцію акціонерного товариства; це право на отримання частини прибутку; це право на одержання дивідендів. Майнове зобов’язання з виплати дивідендів у господарській організації виникає тільки з моменту прийняття рішення про нарахування та виплату дивідендів (розподіл прибутку) уповноваженим органом або учасниками господарської організації. З цього ж моменту і власники корпоративних прав набувають право вимагати виплати їм дивідендів.

Поняття корпоративного контролю є одним із найважливіших понять науки корпоративного права, оскільки саме здійснення корпоративного контролю забезпечує, врешті-решт, можливість як управляти корпоративним підприємством, так і користуватися результатами його господарської діяльності, утім легальне визначення цього поняття відсутнє, а серед учених існує дискусія як щодо змісту визначення цього поняття, так і щодо самої сутності корпоративного контролю як явища правової дійсності.

Корпоративний контроль варто розуміти скоріше не як систему механізмів, а як обсяг правомочностей особи і практику їх здійснення. Корпоративний контроль не слід, на нашу думку, розглядати у контексті етапів здійснення управління чи то управлінських функцій поряд із плануванням, організацією, координацією і розпорядництвом: слово “контроль” у словосполученні “корпоративний контроль” має зовсім інше значення – це не фінальна функція, не завершальний етап управління, а його передумова, визначена обсягом корпоративних прав особи.

З іншого боку – корпоративний контроль має певні ступені, що відображають зростання впливу учасника або групи учасників на управління справами корпоративного підприємства у зв’язку із зростанням розміру його/їх частки у статутному капіталі корпоративного підприємства, і, відповідно, – кількості голосів, отже, корпоративний контроль не завжди є вирішальним – це може бути ініціюючий контроль, що дозволяє розпочати певні корпоративні процедури, або кворумний контроль, сутність якого полягає у можливості своїми голосами сформувати кворум загальних зборів корпоративного підприємства з тим, щоб вони відбулися як юридичний факт за встановленою законом і локальними актами (статутом, положеннями) корпоративною процедурою. Корпоративний контроль може виявлятися не позитивним, а негативним, відповідно – не надавати певні додаткові правомочності, а

забезпечувати неможливість набуття іншими певних правомочностей учасниками корпоративних прав чи ініціювання корпоративних процедур, передбачених законом і локальними актами.

Таким чином, корпоративний контроль є первинною передумовою здійснення корпоративного управління, оскільки саме реалізація правомочностей суб'єктивного корпоративного права брати участь в управлінні справами корпоративного підприємства визначає склад органів корпоративного підприємства, зміст найважливіших локальних актів підприємства і рішення його вищого органу управління, і, як наслідок, – формує параметри середовища, в якому буде здійснюватися корпоративне управління.

### *Список використаних джерел*

1. Корягіна Т. Деякі аспекти правового регулювання корпоративних відносин в Україні / Т. Корягіна // Інвестиції: практика та досвід. – 2009. – № 3. – С. 33–36. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ipd\\_2009\\_3\\_10.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ipd_2009_3_10.pdf).

2. Пилипенко О. І. Корпоративні права в системі бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О. І. Пилипенко. – Житомир, 2010. – 40 с.

**УДК 657.6**

*Кошик В.В., Черненко Л.Б.*

Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і природокористування України «Ірпінський економічний коледж», викладачі облікових дисциплін

## **ОСОБЛИВОСТІ АВТОМАТИЗАЦІЇ ПРОЦЕСУ КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

Використання комп'ютерної техніки в системі бухгалтерського обліку та контролю фінансово-господарської діяльності сучасних підприємств є одним із пріоритетних завдань менеджменту цих суб'єктів господарювання.

Однак, розвиток інформаційних технологій дозволяє на сьогоднішній день тільки частково автоматизувати контрольний процес на підприємстві. Засоби автоматизованої обробки інформації можуть бути використані контролерами тільки як джерело інформації для проведення поточного контролю окремих ділянок діяльності суб'єкту господарювання.

Процес контролю потребує не тільки послідовних логічних дій комп'ютера, а й інтуїтивних здібностей та досвіду самого контролера.

Розвиваючись, інформаційні системи і технології зумовили розробку концепцій організації проведення контролю за допомогою електронної обчислювальної техніки.

На сьогоднішній день існує декілька підходів до проведення автоматизованого контролю. Відомі вітчизняні вчені, В. Сопко та В. Завгородній, вирізняють такі три підходи до проведення контрольної діяльності в умовах електронної обробки даних:

✓ пов'язаний лише з одержанням інформації з середовища обчислювального комплексу і передбачає проведення порівняння первинних даних з вихідними даними та даними звітності вручну;

✓ пов'язаний з проведенням контролю з метою правильності відображення операцій на основі введених звітних даних і даних реєстрів бухгалтерського обліку;

✓ передбачає проведення контролю безпосередньо із застосуванням обчислювальної техніки. При цьому проводяться не тільки розрахункові процедури, а й процедури контролю і виконання тих операцій, які не сприймаються людиною візуально на підставі наявної інформації в інформаційних системах обліку, контролю та аналізу [4, с. 144].

Отже, якщо при першому підході комп'ютери відіграють роль лише інформаційного джерела для здійснення суб'єктом контролю необхідних контрольних дій, то при останньому підході майже увесь контрольний процес проводиться із застосуванням комп'ютеру.

Розглянемо найпопулярніші програмні продукти, використання яких дозволяє повністю або частково автоматизувати аудиторські процедури та заходи контролю.

Потрібно відмітити такі спеціальні програми, які дозволяють бухгалтеру та аудитору автоматизувати роботу над бухгалтерськими проводками, як E&Y Microstart, IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) та ACL (Audit Command Language). Зокрема, IDEA дає можливість працювати з первинними даними бухгалтерського обліку та проводити над ними аналітичні розрахунки.

Велике значення мають для реалізації процедур аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання програми фінансового аналізу. Окрім цього вони допомагають контролеру перевірити податкову, фінансову та інші звітності. Найпотужнішими з цих програмних продуктів є програми: Audit Expert, Альт-Финансы, БЭСТ-Ф, ЭДИП, SuperCalc, VisiCalc, Lotus 1-2-3, Quattro Pro, ИНЕК-Аналитик, "Инвестор" та інші.

Заслужовує на увагу програма автоматизації фінансового аналізу Audit Expert. Це програма, яка спеціалізована на проведенні комплексного аналізу фінансового стану та результатів діяльності підприємства. Основною вихідною інформацією для аналізу служать фінансові звіти підприємств, а додатковою – опис структури активів, власного капіталу та позик компанії, а також спеціальні таблиці по структурам користувача. За даними таких таблиць розраховуються необхідні показники, а результати надаються у вигляді звіту [5, с. 191-192].

Використання зазначених програмних продуктів може дорого коштувати власникам аудиторських фірм, контролерам та керівникам служб внутрішнього контролю підприємств. З метою автоматизації аналітичних методів контролю фінансово-господарської діяльності підприємств можна використовувати дешевий в експлуатації та багатий на функціональні можливості табличний процесор Excel: це і зручний інтерфейс, і безліч функцій, які дозволяють розрахувати необхідні показники та коефіцієнти, а також можливість інтеграції майже у всі відомі програмні продукти, що мають на меті повну автоматизацію контрольного процесу.

Процес автоматизації проведення контролю в Excel може складатися з наступних етапів:

1. Визначення об'єкту контролю підприємства;
2. Вибір аналітичних методів і розрахунків;
3. Збір джерел інформації для здійснення контролю;
4. Створення в програмі Excel форм (шаблонів), аналогічних формам фінансової звітності досліджуваних підприємств;
5. Створення в програмі Excel форм аналітичних таблиць з обов'язковою наявністю в певних комітках розрахунків необхідних коефіцієнтів та показників;
6. Створення в програмі Excel форм, які виводять результати контролю у форматі пропозицій щодо поліпшення фінансового стану досліджуваного підприємства.

Таким чином, заповнюючи вручну або автоматично дані фінансової звітності підприємств, за допомогою автоматичних розрахунків у програмі Excel, є можливість отримати результати контролю фінансово-господарської діяльності підприємства, використовуючи при цьому аналітичні методи.

Підводячи підсумки дослідження, можна зробити висновок, що рішення, прийняті контролером інтуїтивно та на основі власного досвіду та дані, отримані ним за допомогою комп'ютера, можна об'єднати з метою повної автоматизації процесу контролю.

#### **Список використаних джерел:**

1. Бондар М.І. Аудит в АПК: Навч. посібник / Київський національний економічний ун-т. — К. : КНЕУ, 2009. — 269 с.
2. Білуха М.Т, Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко ; за ред. засл. діяча науки і техн. України, д-ра екон. наук, проф. М.Т. Білухи. — 2-ге вид., переробл. і доповн. — К. : Українська академія оригінальних ідей, 2016. — 888 с.
3. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. — К.: Знання, 2005. — 286 с.
4. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. — К. : КНЕУ, 2004.— 412 с.

## **ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ЯК ВИЗНАЧАЛЬНА СКЛАДОВА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Сучасний бізнес уже практично неможливо уявити без аудиту. А в умовах євроінтеграції та все більшої актуалізації впровадження міжнародного досвіду і практики у вітчизняну економіку, залучення зарубіжних інвесторів, виходу на зовнішні ринки, розширення меж діяльності транснаціональних компаній в країні розвиток аудиту набуває іншого спрямування та тенденцій розвитку порівняно з періодом навіть за декілька років раніше. Підтвердженням цьому є прийняття Закону України № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [4], яким передбачено врегулювання відносин, що виникають при її здійсненні та з метою підвищення якості аудиту. Головна місія законодавчих змін полягає у приведенні норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу. Стає очевидним той факт, що більшість суб'єктів бізнесу разом із суб'єктами аудиторської діяльності, регулюючими органами, органами державної влади є безпосередніми учасниками імплементації нового законодавства. Тим більше, коли мова йде про великі підприємства, які за визначенням Закону 2164 «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», незалежно від виду діяльності, є підприємствами, що становить суспільний інтерес, а, отже, їх фінансова звітність підлягає обов'язковому аудиту. Таких крупних підприємств сьогодні чимало й у сфері агробізнесу. За сучасних умов, коли у загальнодержавній економічній політиці визначена пріоритетність аграрного сектору й спостерігається динамічне зростання інтересу зовнішніх інвесторів та інших користувачів до інформації, що містить фінансова звітність аграріїв, роль незалежного якісного аудиту є очевидною.

Тривалий період ті аграрні підприємства, для яких законодавчо обов'язковим не передбачалось проведення аудиту фінансової звітності, не виступали активними клієнтами аудиторських компаній. Пояснень (обґрунтованих і без аргументованих доведень) такої ситуації є чимало. Як правило, власники і керівництво посилались на високу вартість пропонованих аудиторами послуг. Нині розуміння наявності якісного аудиту фінансової звітності як необхідної умови для покращення доступу суб'єкта господарювання до джерел фінансування (наприклад, грантів від міжнародних

фінансових організацій, державних дотацій), а також інноваційні зміни в системі аграрного виробництва суттєво підвищують інтерес аграріїв до аудиту. З іншого боку, аудитори розуміючи існування організаційно-технологічних особливостей та їх вплив на облік, звітність, оподаткування, а, відтак, і масштаб аудиту з обережністю ставилися до прийняття замовлень від представників агробізнесу. Адже, фінансово-господарська діяльність підприємств агропромислового виробництва суттєво відрізняється від інших суб'єктів господарювання. Визначальними є сукупність галузевих, природно-біологічних факторів, специфіка внутрішньогосподарських відносин власності на майно і землю, також, використання у господарському процесі людського капіталу й соціальна орієнтація бізнесу. Безумовно, це далеко неповний перелік особливостей, якими не варто нехтувати на кожному з етапів аудиту фінансової звітності.

У своїх наукових працях В.М. Жук стверджував, що лише в «живій аграрній економіці» має місце біологічна складова економічного процесу, а технологію побудови бухгалтерського обліку визначають її складові – родючий ґрунт, рослина і тварина [1]. Безумовно, це стосується і змістової спрямованості застосування аудиторських процедур для підтвердження достовірності показників фінансової звітності. Вчений В. О. Шевчук переконливо доводить, що «природними засадами, на яких має ґрунтуватися управління економікою в сучасних умовах її розвитку, є ... врахування енергетичної відмінності живого й неживого» [6]. Така концепція безумовно має бути екстрапольована і на аудит фінансової звітності аграрних підприємств.

Перед тим, як прийняти завдання від потенційного клієнта, слід погодити умови домовленості про надання аудиторських послуг. Аудитору, дотримуючись вимог міжнародних стандартів аудиту (надалі – МСА) необхідно оцінити ризики, пов'язані з цим клієнтом, можливість і здатність аудиторської групи якісно виконати аудиторське завдання [2]. У МСА 315 (переглянутому) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» особливо наголошується на необхідності врахування галузевих чинників, які «включають галузеві умови. Серед змісту питань, які за вимогами МСА 315 аудитор повинен враховувати, виділено циклічну або сезонну діяльність й «... виробничу технологію, пов'язану із продукцією суб'єкта господарювання» [2]. Варто зауважити, що коли мова йде про суб'єкт господарювання з розвинутими галузями як тваринництва, так і рослинництва, які свою чергу представлені різними видами продукції, для кожного з яких існують ще й різні технології, умови виробництва, ринки збуту і т. д., тому, відповідно, це може обумовлювати виникнення певних ризиків суттєвого викривлення. Отже, стає очевидним необхідність ідентифікації ризиків специфічного спрямування, які зумовлюються: спеціалізацією і концентрацією виробництва; технологією виробництва основних видів продукції; різноманітністю об'єктів обліку, характерних лише для аграрної галузі (наприклад, біологічні активи



тваринництва і рослинництва, зміна їх вартості; використання галузевих нематеріальних активів, зокрема порід тварин й сортів рослин); специфічністю господарських процесів та впливом на них біологічних циклів виробництва; існуванням часового розриву між періодами виконання технологічного процесу та отриманням готової продукції, що зумовлює залишки незавершеного виробництва, які переходять на наступний рік (витрати на посів озимих зернових культур, підйом зябу, внесення органічних добрив, посіви багаторічних трав, культурні пасовища і т. д.); різноманіттю використовуваних методів обліку витрат і калькулювання собівартості рослинницької і тваринницької продукції, а також визначення і обліку фінансових результатів діяльності. Усі ці фактори є визначальними при формуванні загальної стратегії аудиту фінансової звітності. У цьому контексті не можемо погодитися з думкою окремих вчених що, на практиці «... доцільно застосовувати типову програму ознайомлення з діяльністю клієнта, що містить вичерпний перелік питань, які необхідно з'ясувати в процесі ознайомлення» [3]. Для аграрних підприємств має бути розроблена своя програма вивчення агробізнесу, а ключовий партнер з аудиту, дотримуючись вимог МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» повинен прийняти на себе відповідальність, що члени аудиторської групи володіють належною компетентністю у сфері агробізнесу та здатністю виконувати завдання з аудиту відповідно до професійних стандартів й застосовуваних законодавчих і нормативних вимог діяльності суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки.

Викладені положення дозволяють зробити висновки про те, що завдання аудиту фінансової звітності аграрних підприємств мають специфічне спрямування, зумовленого особливостями галузі, які, до того ж, стають надзвичайно динамічними в сучасних реаліях економічної глобалізації. Неприпустимою є універсалізація при плануванні аудиту фінансової звітності аграрних підприємств; ідентифікації ризиків, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю; визначенні об'єктів аудиту, процедур аудиту, можливостей їх реалізації.

### **Список використаних джерел**

1. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.: монографія. К. : ННЦ“ІАЕ”, 2009. 648 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутні послуг. URL: <http://www.apu.com.ua>. (дата звернення: 02.03.2019).
3. Москаль Н. В. Сучасні аспекти формування загальної стратегії аудиту. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.* - 2014. - № 797. С. 269-273.
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон 2258-VIII, від 21.12.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

5. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017 № 2164-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (дата звернення: 02.03.2019).

6. Шевчук В. О. Проблеми управління рівноважним довгостроковим розвитком економіки на засадах фізичної економії. *Облік і фінанси*. 2016. № 4. С. 145-152.

**УДК 657.6:658.787**

*Мананкова В.О.,*  
здобувач першого бакалаврського рівня  
*Рагуліна І.І.,*  
доцент, канд. екон. наук,  
Харківський національний аграрний університет  
ім. В.В. Докучаєва, Україна

## **ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ: СУЧАСНИЙ ПІДХІД**

Важливим компонентом оборотних активів підприємства є виробничі запаси. У процесі здійснення господарської діяльності суб'єкти господарювання використовують значну кількість виробничих запасів.

Дослідження проблем контролю виробничих запасів в умовах економічної кризи набувають особливої уваги, що впливає на процес аудиту, особливості його здійснення та формування підсумків, оскільки роль виробничих запасів дуже важлива для кожного підприємства, а їх аудит є значним етапом перевірки звітності підприємства. Питання обґрунтування елементів цілісної системи аудиту виробничих запасів не регламентовано державою, є дискусійними і потребують вирішення як у середині конкретного підприємства, так і на державному рівні.

Аудит виробничих запасів підприємства з урахуванням специфіки його діяльності повинен бути спрямований на перевірку тверджень керівництва щодо цієї компоненти оборотних активів, наведених у фінансовій звітності, шляхом застосування відповідних прийомів і процедур.

Тобто в процесі аудиторської перевірки аудитор повинен отримати від управлінського персоналу підприємства твердження стосовно виробничих запасів.

Основним нормативно-правовим документом як з бухгалтерського обліку в цілому, так і з обліку запасів є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Порядок здійснення первинного обліку виробничих запасів підприємств здійснюється відповідно Наказу Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових

документів з обліку сировини та матеріалів» №193 від 21.06.1996 р [2]. Основні аспекти проведення аудиторської перевірки виробничих запасів підприємств визначені у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»[3]. Він регламентує правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Аудит виробничих запасів здійснюється за двома напрямками:

1. Перевірка їх фактичної наявності, яка здійснюється за допомогою інвентаризації.

2. Перевірка правильності оцінки запасів в обліку і звітності.

Починається перевірка з оцінки методики та організації обліку запасів, зазначених у Наказі про облікову політику. При цьому, аудитор визначає методичні та організаційні особливості, з'ясовує можливість застосування тих чи інших методик, які можна запропонувати. Отже аудитор зосереджується на аналізі та вивченні наступних питань, а саме: яка облікова оцінка запасів; відповідно до якого методу оцінки вибуття запасів проводиться їх списання за різними напрямками: відпуском на виробництво, реалізацію, для власних потреб тощо; які рахунки і субрахунки передбачені робочим планом рахунків для обліку запасів; на яких рахунках здійснюється і який метод використовується для накопичення витрат і проведення розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів; що зазначено у посадовій інструкції бухгалтера з обліку запасів; чи наявний і раціонально складений графік документообороту за виробничими запасами; чи розроблено порядок складання і подання звітів матеріально відповідальними особами; чи наявний та фактично виконується план проведення інвентаризацій запасів тощо.

Наступним кроком аудитора є вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух запасів, їх видів.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудитору необхідно виконати такі завдання: перевірка наявності та порядку зберігання товарно-матеріальних цінностей; перевірка забезпечення контролю за збереженням запасів на всіх етапах їх руху та зберігання; перевірка правильності та своєчасності документального відображення операцій із надходження, відпуску та внутрішнього переміщення запасів; перевірка правильності визначення первісної вартості запасів та відповідності її обліковій політиці та П(С)БО; перевірка дотримання норм витрачання запасів для здійснення господарської діяльності та порядку обліку витрачання запасів у виробництві; перевірка додержання підприємством встановлених норм списання; перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції; перевірка правильності відображення в обліку руху МШП; перевірка переоцінки та уцінки товарно-матеріальних цінностей; оцінка

якості проведених інвентаризацій запасів; встановлення законності дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, та відсутності суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Основними джерелами інформації для аудиту виробничих запасів є: Баланс підприємства (форма № 1); Наказ про облікову політику; реєстри синтетичного обліку товарно-матеріальних цінностей (Головна книга, відомості руху товарно-матеріальних цінностей, журнали-ордери № 6, 10, 11); аналітичні реєстри обліку товарно-матеріальних цінностей (відомості, звіти матеріально відповідальних осіб тощо); первинні документи з обліку виробничих запасів (картки складського обліку, накладні тощо).

Перевірку запасів аудитор розпочинає з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею Балансу (Звіту про фінансовий стан), де відображено залишки за статтями даного об'єкта перевірки, із даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками (оборотного балансу) і даними Головної книги (в основному, перевірку здійснюють на звітну дату, на початок і кінець року). Аудитор вивчає дані фінансової звітності і визначає для себе завдання, яким необхідно приділити максимум уваги. При розробці процедур, аудитор повинен звертати увагу на найбільш типові помилки які трапляються при проведенні аудиту запасів. Особливу увагу необхідно звернути на наступні операції: своєчасність оприбуткування всіх товарно-матеріальних цінностей, їхня відповідність даним попередніх інвентаризацій, результати цих інвентаризацій та правильність розрахунку результатів; фактичне використання методу вибуття запасів та його відповідність методу, зазначеному в наказі Про облікову політику (іноді підприємства визначають у Наказі один метод, наприклад, FIFO а на практиці використовується не тільки FIFO, але й метод середньозваженої собівартості для однієї групи запасів тощо); правильність розрахунку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) за кожним видом запасів окремо, а також необхідно з'ясувати, чи включені у розрахунок ТЗВ вартість запасів, що списані у результаті псування, втрат тощо, так як їх необхідно списувати на витрати з урахуванням фактичної собівартості. Як правило, підприємства розраховують ТЗВ тільки з урахуванням вартості запасів, які реалізовані чи використані на виробництво, у результаті чого собівартість готової продукції (товарів, робіт, послуг) за цих обставин часто буває завищена; правильність застосування та відображення податку на додану вартість (ПДВ) на запаси, які надійшли на підприємство чи реалізовані покупцям. Особливу увагу необхідно звернути на ті ситуації, коли запаси зіпсовані з вини підприємства чи матеріально відповідальної особи, або виявлена їх нестача; наявність випадків відшкодування вартості нестач і втрат запасів з вини матеріально відповідальної особи та правильність відображення їх в обліку; своєчасність оприбуткування запасів у результаті виявлення лишків при інвентаризації, отримання цінних відходів при ліквідації основних засобів тощо; правильність складання звітів матеріально відповідальними особами, наявність підписів матеріально відповідальної особи на звітах, наявність та

правильність оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність та ін.

Процес аудиту виробничих запасів повинен бути належно задокументований, на кожній стадії аудиту має складатися відповідна робоча документація, основні положення якої в кінцевому варіанті узагальнюватимуться в підсумковій документації – Звіті аудитора.

З метою вдосконалення процесу аудиту запасів на підприємствах рекомендується наступне:

- Системна організація аудиту. На нинішньому етапі розвитку аудит перетворюється з перевіряючого в системно-орієнтований. Тому одним із основних завдань аудиту є надання керівництву підприємства інформації про виявлені недоліки та вказати шляхи їх вдосконалення;

- Удосконалення аудиторських доказів. З метою отримання більш об'єктивної інформації про стан складського обліку на підприємстві в ході проведення аудиту складів рекомендується отримувати інформацію про стан складського обліку не у співробітників бухгалтерії, а у завідувачів складами та комірників. Таким чином можна, наприклад, отримати інформацію про наявність непридатних до вживання, застарілих виробничих запасів, виявити недоліки взаємозв'язку між складським та бухгалтерським обліком тощо. Таким чином, у результаті отримання інформації від інших осіб може бути отримана інформація, яка невідома співробітникам бухгалтерії або прихована від них;

- Удосконалення робочих документів аудитора. Складання опитувальних тестів. Суттєву роль при формуванні у аудитора уявлення про дійсний стан обліку на підприємстві відіграють опитувальні тести. Складання опитувального тесту – це один із етапів збору аудиторських доказів, на підставі яких аудитор проводить подальший аналіз отриманої інформації.

Також, вважаємо доцільним запропонувати впровадження внутрішнього постійно діючого аудиту. Постійно діючий внутрішній аудит дозволить підприємству своєчасно усувати допущені помилки як в організації обліку виробничих запасів, так і в організації ефективності виробничих процесів підприємства, підвищить акуратність та уважність під час оформлення документів з обліку виробничих запасів та відповідальність працівників, збільшить ефективність виробничого процесу підприємства.

Таким чином, аудит виробничих запасів, який заснований на застосуванні різних варіантів його проведення, дозволить оперативно усувати недоліки в роботі підприємства та запобігти можливості здійснення шахрайства і помилок, а також підвищить відповідальність працівників за виконання покладеної на них роботи, що благотворно позначиться на якості бухгалтерського обліку та діяльності підприємства в цілому.

#### **Список використаних джерел:**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

2. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193.

3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII.

4. Рагуліна І.І. Облік і контроль матеріальних цінностей на підприємстві: теоретичні та методичні аспекти // Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції: збірник матеріалів X Міжнародної науково-практичної конференції (24 листопада 2017 р. м. Київ. НААНУ) / Відп. за вип. Ю.С. Бездушна. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2017. – С. 134-137.

## УДК 657.6

*Марчук У.О.*

ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана»,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування

### **РЕГУЛЮВАННЯ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

В Україні вже більш як 10 років відбувається реформа системи державного внутрішнього фінансового контролю. Одним із етапів стало ухвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та внесено зміни до Бюджетного кодексу України щодо базових засад організації та здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

В результаті реформи прийнято низку законодавчих актів, зокрема:

- Стандарти внутрішнього аудиту;
- Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту;
- Постанову КМУ «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» за №1001 від 29 вересня 2011 року;

- Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 09 січня 2013 року (відповідно до ст.15-1 «Внутрішній аудит (контроль)») кожна фінансова установа (страхова, фінансова компанія, ломбард, кредитна спілка та інших фінансові установи) мають створити структурний підрозділ або визначити особу для проведення внутрішнього аудиту [1].

Наступним етапом стало ухвалення у 2017 році Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, яка передбачила підвищення рівня управлінської підзвітності та ефективності

внутрішнього контролю і аудиту в органах влади на центральному та місцевому рівнях.

Варто відмітити також і успішну співпрацю державних органів України з міжнародними інституціями, що допомагають реформувати сектор загального державного управління (проекти Twinning, SIGMA, GIZ).

В рамках цих програм експертами підготовлено коментарі та рекомендації щодо управління державними фінансами, включаючи бюджетну політику, фінансовий менеджмент і контроль, внутрішній і зовнішній аудит, державні закупівлі та адміністративні послуги.

Нині внутрішні аудитори працюють як у державному, так і в приватному секторі, здійснюючи незалежне експертне оцінювання управлінських функцій фірм чи компаній, узагальнюючи результати аналізу, оцінювання, рекомендації, поради й інформацію про діяльність підприємства, яке вони перевіряють [4].

Повертаючись до визначення «внутрішній аудит – це діяльність, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий підрозділ підприємства або окрема посадова особа». Тому, з метою забезпечення ефективної діяльності та уникнення помилок при веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності фінансових установ Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України затвердила Методологічні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ [2].

Обсяг та мета внутрішнього аудиту можуть змінюватися в залежності від розміру, структури фінансової установи, вимог її спостережного органу (орган фінансової установи, до компетенції якого відносяться питання стратегічного управління та надзору за діяльністю виконавчого органу фінансової установи і який не виконує функції виконавчого органу установи) [5].

Служба внутрішнього аудиту комплектується професійно придатними, кваліфікованими кадрами, які в змозі виконувати покладені на них функціональні обов'язки. Внутрішні аудитори повинні володіти базовими знаннями у сфері бухгалтерського обліку і фінансів, права, інформаційних технологій, законодавства, фінансового, організаційного менеджменту тощо. Вимоги до професійної підготовки та професійного досвіду працівників служби внутрішнього аудиту встановлюються положенням про службу внутрішнього аудиту. Наглядний орган має заохочувати внутрішніх аудиторів до постійного підвищення професійної кваліфікації [3].

Узагальнюючи вище викладене можна дійти висновку, що будь-яка служба аудиту, незалежно від галузі, чисельності персоналу або бюджету, може і повинна нарощувати свій технологічний та кадровий потенціал. Сучасні технології знаходяться у центрі уваги ефективною служби внутрішнього аудиту, адже саме вони надають їй можливість оперативно та кваліфіковано надавати консультації з ІТ-ризиків, адаптувати свою роботу до впроваджених організацією інновацій та проводити аудит.

### **Список використаних джерел:**

1. Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг». URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>
2. Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 вересня 2005 р. № 4660.
3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» від 04.10.2011 р. № 1247.
4. Немченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту : [підручник] / В.В. Немченко, В. П. Хомутенко, А. В. Хомутенко; за ред. В. В. Немченко. К. : Центр учбової літератури, 2008. 240 с.
5. Розпорядження Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю» від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р.

**УДК 657.6:338.1**

*Мулик Я.І.*

Вінницький національний аграрний університет,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту та державного контролю

### **ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ З МЕТОЮ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ**

В умовах міжнародної економічної інтеграції питання забезпечення економічної безпеки держави набувають характерного значення, оскільки виникнення в ній соціально-економічних проблем, як правило, спричинено неспроможністю держави здійснювати превентивні заходи. Враховуючи це, державі слід забезпечувати такий рівень безпеки, який буде передбачати внутрішню та зовнішню стійкість, притік інвестицій, ріст податкових надходжень, поліпшення конкурентоспроможності, що створить підґрунтя для забезпечення достатнього рівня економічної безпеки.

На сьогодні в Україні побудовано національну систему державного фінансового контролю, проте в ній є деякі протиріччя та недоліки. Фінансовий контроль, як важливий чинник забезпечення економічної безпеки, нині використовується частково. Відтак, питання фінансового контролю виконання економічних заходів стимулювання розвитку регіонів, розроблення напрямів підвищення його дієвості з метою забезпечення економічної безпеки є актуальними.

Раціональна організація та ефективна діяльність фінансового контролю – це цінне завдання економічної політики держави, що сприяє дотриманню національних інтересів, поліпшенню управління державними ресурсами, розвитку ринкової економіки тощо.



З метою забезпечення економічної безпеки держави, існує необхідність розвитку системи фінансового контролю з огляду на об'єктивну потребу створення відповідної противаги існуючим загрозам у фінансовій системі, зокрема щодо зменшення обсягів та кількості бюджетно-фінансових зловживань та злочинів; покращення рівня фінансової дисципліни у використанні бюджетних коштів; забезпечення надходжень до бюджету податків, зборів та обов'язкових платежів в контексті змін до бюджетного та податкового законодавства; посилення відповідальності учасників бюджетного процесу та ін. [1, с. 65-66].

Вчені, що досліджують особливості організації державного фінансового контролю, шляхи його реформування, визначають також його недоліки. Їх можна зазначити наступні:

1) недостатність чисельності підрозділів контролю у Державній аудиторській службі, а також незабезпечення організаційної та/або функціональної незалежності таких підрозділів;

2) недосконалість внутрішньої та зовнішньої методологічної бази з питань проведення державного фінансового контролю;

3) недоліки в частині повноти аудиторських дій, якості документування проведених перевірок та обґрунтованості висновків за їх результатами;

4) відсутність належної нормативно-правової бази в частині здійснення ДФК [2, с.16].

Держава фактично втратила координуючу роль у формуванні політики щодо контролю за державними фінансовими ресурсами та майном. Можна з впевненістю констатувати про наявність комплексу загроз у фінансово-кредитній сфері внаслідок не врахування ролі державного фінансового контролю у забезпеченні економічної безпеки держави.

Нівелювання загроз і принцип превентивності передбачають дочасне виявлення загроз, їх завчасне упередження за допомогою економічних, організаційних, нормативно-правових, адміністративних та інституційних важелів, з використанням декількох прогнозних сценаріїв забезпечення безпеки [3, с. 180]. Це підштовхує до розвитку, реформування та росту ефективності державного фінансового контролю. Його удосконалення може стати запорукою дієвої діяльності державних фінансів, успіхів у самодостатності регіонів та галузей економіки, збільшення захищеності фінансових інтересів громадян, суб'єктів господарювання та держави, тощо.

Підтримуємо інших дослідників і вважаємо, що напрямками реформування державного фінансового контролю можуть бути:

– формування єдиних концептуальних засад організації державного фінансового контролю, виходячи з сучасних умов розвитку економіки України;

– створення єдиного правового поля розвитку системи державного фінансового контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами контрольних функцій;

- формування нових і удосконалення діючих процедур державного фінансового контролю;
- удосконалення методик державного фінансового контролю;
- оптимізація організаційних структур державного фінансового контролю;
- удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю, створення сучасної науково-дослідної і навчальної бази за міжнародними зразками;
- створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури;
- покращення матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю [4].

Отже, дотримання економічної безпеки держави має бути серйозним завданням для всіх галузей влади: законодавчої, судової, виконавчої та забезпечуватись твердою координацією усіх суб'єктів господарювання в сфері дотримання безпеки через складові та механізми контролю за рухом економічних процесів та застосовуванням державних фінансів.

#### **Список використаних джерел:**

1. Ключка С. С. Державний фінансовий контроль у системі економічної безпеки держави: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Ін-т законодавства Верховної Ради України. Київ, 2018. 235.
2. Здирко Н. Г., Шевчук О.Д. Державний фінансовий контроль в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики : всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2018. № 5 (33). С. 7-24.
3. Онищенко С. В., Маслій О.А. Організаційно-економічний механізм упередження загроз бюджетній безпеці економіки. *Науковий вісник Полісся*. 2017. № 1(1). С. 176-184.
4. Піхоцький В. Функціонування системи державного фінансового контролю та її удосконалення. *Демократичне врядування*. 2012. Вип. 10. URL: <http://www.lvivacademy.com/visnik10/fail/Pikhotskyj.pdf>

*Панченко К.М.,*  
Національний університет біоресурсів і природокористування України  
магістр кафедри обліку та оподаткування;  
*Германчук Г.О.,*  
Національний університет біоресурсів і природокористування України  
ст. викладач кафедри обліку та оподаткування

## **АУДИТ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Обов'язковою умовою успішної діяльності підприємства є своєчасна трансформації фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Такий вагомий крок забезпечить підприємству можливість зацікавити до співпраці іноземних інвесторів та масштабувати свою діяльність. Саме фінансова звітність за МСФЗ допоможе відобразити більш глибоку економічну картину стану організації для зовнішніх користувачів. Для правильного складання звітів, безперечно, необхідна ефективна система управління проведення внутрішнього аудиту.

Методика здійснення аудиту прибутку підприємства, включає в себе: виокремлення етапів проведення перевірки, розробку моделей робочих документів аудитора.

Аудит встановлює об'єктивну оцінку щодо достовірності, правдивості, об'єктивності, й законності відображення в бухгалтерському обліку доходів та фінансових результатів, що використовується власниками, акціонерами, кредиторами підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень.

Внутрішній аудит – це незалежна експертна діяльність суб'єкта господарювання спрямована на перевірку та оцінку його діяльності в інтересах керівництва [1, с. 159].

На сьогодні залишається актуальною проблемою підприємств перевірка правильності, своєчасності та законності відображення прибутку у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ.

Дослідженням проблемних питань аудиту прибутку підприємств присвятили свої праці такі вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Бескоста, Б.Ф. Усач, С.Я. Салига, А.П. Макаренко, О.В. Гамова, Л.П. Кулаковська, М.Ф. Огійчук, Т.О. Меліхова, Г.М. Давидов, В.В. Рядська та інші. Однак, питання аудиту прибутку підприємств потребує подальшої розробки та дослідження.

Мета проведення аудиту полягає в можливості аудитора глибоко проаналізувати фактичний стан підприємства, здійснити дослідження трансформації фінансової звітності, висловити свою думку стосовно організації обліку, визначити фінансовий результат, розкрити інформацію бухгалтерського обліку відповідно діючого законодавства та підвищити оцінку ефективності

використання отриманого прибутку підприємства для забезпечення подальшої безперервності діяльності [1, с. 10].

Обравши за основу дослідження прибуток підприємств, основними завданнями аудиту є підтвердження правильності:

- визначення та відображення в бухгалтерському обліку фактичної виручки від реалізації продукції;
- розрахунку та відображення в бухгалтерському обліку собівартості реалізованої продукції;
- формування кінцевого фінансового результату;
- відображення прибутку підприємства у фінансовій звітності в умовах її трансформації до міжнародних вимог.

Для отримання правдивих даних аудиту експерту потрібні документи: прибутковий касовий ордер; виписка банку; рахунок фактура; товарно-транспортна накладна; облікові регістри (Журнал 6, рахунок 701 "Доходи від реалізації готової продукції", 702 "Доходи від реалізації товарів").

На першому етапі аудитор розробляє анкету перевірки доходу від реалізації продукції. Після здійснення анкетування, аудитор розробляє загальний план аудиту доходів від реалізації продукції (табл. 1).

План аудиту включає в себе основні етапи проведення, які повинен виконати аудитор: підготовчий, основний, заключний.

На другому етапі своєї роботи аудитор повинен розробити програму аудиту прибутку.

Програма аудиту - це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази у відповідності до мети перевірки щодо відповідного клієнта [3, с. 55].

Для того, щоб правильно скласти програму аудиту прибутку аудитор повинен запланувати аудиторські процедури, які дозволять встановити правдиву істину щодо таких тверджень: доходи від реалізації продукції одержані у процесі звичайної діяльності підприємства; правильність відображення в обліку доходів; наявність первинних документів.

Під час аудиту прибутку необхідно звернути увагу на наступне:

- наявність суттєвих доходів минулих періодів;
- зміна (зменшення або збільшення) собівартості реалізованої продукції, яка має істотний вплив на формування доходів підприємства. [4, с. 65].

Щоб вирішити поставлені завдання аудиту прибутку, застосовуються робочі документи, які стануть обґрунтованими доказами якісного аудиту доходу від реалізації продукції.

Якщо при перевірці документів аудитор встановлює, що є помилки у відображенні сум доходів, то експерту слід розширити межі вибіркового дослідження. Після чого, у аудиторському звіті аудитор показує достовірну інформацію про допущення помилки у обліку доходів та пропонує комплекс

процедур, які допоможуть підприємству уникнути цих помилок в майбутньому.

Таблиця 1

План аудиту доходів від реалізації продукції

№	Етапи	Перелік процедур
1	Підготовчий	Обмін листами, укладання договору, ознайомлення з діяльністю підприємства, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту доходів від реалізації доходів
2	Основний	Перевірка залишків реалізованої продукції на початок періоду. Перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку реалізації продукції. Перевірка правильності відображення інформації про реалізовану продукцію, що складають собівартість. Перевірка співвідношення ціни реалізованої продукції з прейскурантною ціною. Перевірка правомірності та своєчасності включення доходів від реалізації до собівартості продукції. Перевірка випадків відсутності документів реалізованої продукції. Перевірка правильності оцінки реалізації. Перевірка правильності бухгалтерського обліку продаж (кореспонденція рахунків, облікові реєстри). Перевірка відповідності записів аналогічного і синтетичного обліку на рахунках реалізації записам в облікових реєстрах, Головній книзі, звітності.
3	Заключний	Здійснення процедур зі збором та обґрунтування отриманої інформації (підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту)

Отже, саме планове проведення внутрішнього аудиту прибутку забезпечить визначення прихованих проблем обліку, не дотримання нормативної бази або інші порушення здійснені під час трансформації фінансової звітності. Аудитор сфокусує увагу власника підприємства на проблемних ділянках, вирішення яких, в подальшому, призведе до запобігання здійснення аналогічних ситуацій, сприятиме збільшенню прибутковості підприємства та забезпечить ефективний бухгалтерський облік в цілому.

**Список використаних джерел:**

1. Бескоста Г.М. Аудит: Конспект лекції / Г.М. Бескоста. – Запоріжжя, 2007. – 85 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Петренко. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 408 с.

3. Макаренко А.П. Теорія і практика документування в обліку і аудиті: навчметод. посібник Ч. 2 / А.П. Макаренко, О.М. Панченко, Л.В. Таратута, Т.О. Меліхова, Л.А. Птіцина; ЗДІА. – Запоріжжя: ЗДІА, 2011. – 127 с.

4. Макаренко А.П. Теоретико-методичні основи та практичні підходи до вдосконалення аудиту лізингових операцій / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії, 2016. – № 6. – С. 164–171.

**УДК 657+338.1**

*Редченко К.І.*

Львівський торговельно-економічний університет, д.е.н., професор,  
професор кафедри аудиту, аналізу та оподаткування

*Попович І.І.*

Львівський торговельно-економічний університет, магістр

## **КОНТРОЛЬ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА ТА КОНЦЕПЦІЯ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ**

Контроль посідає особливе місце у розробці та виконанні стратегії розвитку підприємства. Його завданням є не лише збереження власності акціонерів, але й захист майнових та немайнових інтересів інших зацікавлених осіб відповідно до пріоритетів, обумовлених галуззю, сферою діяльності, формою організації бізнесу, законодавчими особливостями тощо. Таким чином, метою контролю у широкому його розумінні є підтримання стабільності складної організаційно-економічної системи підприємства та забезпечувати досягнення цілей, що відповідають інтересам його зацікавлених сторін у довгостроковій перспективі.

В економічній кібернетиці стабільність функціонування підприємства пов'язується з поняттям гомеостазу. Гомеостаз – це здатність відкритої системи зберігати значення істотних змінних у визначених межах, незважаючи на впливи (зміни, збурення) середовища її функціонування [1, с. 27].

Підприємство, яке за своєю природою є відкритою системою, у процесі розвитку повинно зберігати певні властивості, параметри та зв'язки, зокрема із зовнішнім середовищем та зацікавленими сторонами. Досягнення гомеостазу означає здатність підприємства протидіяти зовнішнім загрозам та швидко відновлювати рівновагу, перевершуючи у цій властивості інші підприємства.

Згідно з теорією максимізації прибутку (А. Сміт, А. Маршал, Д. Кейнс), підприємство, що перебуває у становищі гомеостазу, є таким, що завжди здатне підтримувати свою прибутковість на певному рівні. Теорія зацікавлених сторін (Р. Фрімен, Т. Дональдсон, Р. Престон) розглядає гомеостаз як постійну здатність фірми задовольняти інтереси зацікавлених осіб краще, ніж фірми-

конкуренти. Відповідно, перелік чинників, які можуть вплинути на рівновагу підприємства і які потрібно контролювати, у другому випадку є значно ширшим.

У сфері контролю та аудиту поняття гомеостазу тісно пов'язане з концепцією діючого підприємства (*англ.* Going Concern), або, як її ще називають, концепцією безперервності діяльності. Поява цього терміну датується ще XVII ст., але початок його практичного використання – це кінець XIX ст. [2, с. 27]. Сьогодні концепція діючого підприємства широко застосовується у корпоративному управлінні, бухгалтерському обліку та аудиті. Зокрема, у Міжнародному стандарті аудиту (переглянутому) 570 «Безперервність діяльності» визначено, що згідно з припущенням щодо безперервної діяльності суб'єкт господарювання розглядається як такий, що продовжує ведення бізнесу в передбачуваному майбутньому [3].

Концепція діючого підприємства є основою функціонування будь-якого підприємства (компанії, корпорації). Підприємство, як правове поняття, відділене від його власників, а строки його існування жодним чином не пов'язані з тривалістю життя його засновників. Таким чином, підприємство – це організаційна «оболонка», створена для реалізації певної бізнес-ідеї, термін існування якої є невизначеним. У цих умовах головна мета менеджменту – забезпечити безперервну діяльність підприємства для досягнення гомеостазу у невизначено довгій перспективі.

Роль контролю у виконанні цього завдання є подвійною і визначається тим, хто виступає користувачем його результатів. Якщо контроль виконується в інтересах менеджменту, на нього покладають виявлення небажаних відхилень та підтримку виконання управлінських рішень протягом кожного циклу розвитку підприємства. Такий контроль називають управлінським (Р. Ентоні, Дж. Дірден, К. Кеммен).

З іншого боку, якщо контроль виконується в інтересах інших, ніж менеджмент, осіб, перед ним постає завдання дати об'єктивну оцінку здатності підприємства безперервно функціонувати у передбачуваному майбутньому. При цьому найбільшу довіру викликатимуть звіти, підготовлені незалежними від менеджерів підприємства експертами, зокрема, зовнішніми аудиторами.

Досліджуючи місце контролю в управлінні підприємства, ми дійшли висновку, що при всьому розмаїтті організаційних форм та видів контролю, важливо не забувати про його системні цілі і призначення. Хоча контроль як функція управління підприємством виконує широкий спектр завдань – від поточних до стратегічних, важливість останніх була усвідомлена відносно недавно.

Наприкінці 1980-х – на початку 1990-х років в розвинених зарубіжних країнах, а в останнє десятиліття і в Україні, розпочався процес, який умовно можна назвати «стратегізацією» контролю. Цей процес співпав у часі з переглядом існуючої парадигми управління підприємством, яка орієнтувалася на управління матеріальними активами та максимізацію прибутку. Новий

підхід зосереджує увагу на управлінні ключовими компетенціями та знаннями, які визнані головними чинниками зростання у бізнесі та економіці в цілому.

Стратегічно орієнтована концепція контролю передбачає його розумну локалізацію та спрямування з одночасним використанням технологій контролю у реальному часі. Це передбачає зосередження на ключових параметрах діяльності фірми та її результатах, які досліджуються з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків між ними. Важливим завданням контролю є оперативне відслідковування тих показників, які є важливими з погляду реалізації стратегії підприємства та відображають його взаємодію з основними зацікавленими сторонами, такими як акціонери, інвестори, кредитори, споживачі (клієнти), постачальники, державні органи, профспілки, менеджмент та персонал.

В управлінні розвитком підприємства контроль повинен забезпечувати прийняття стратегічних управлінських рішень своєчасною і збалансованою інформацією, що стосується кожної ланки створення цінності як у межах діяльності підприємства, так і за його межами. Стратегізація контролю поступово повинна вивести його за межі окремих господарських фактів та подій: у сферу контролю повинні бути включені як системні зміни та перетворення, що відбуваються на підприємстві, так і взаємні впливи підприємства та навколишнього середовища.

#### **Список використаних джерел**

1. Бешанова Ю.М. К вопросу об устойчивости предпринимательских структур. *Современная экономика: проблемы и решения*. 2010. № 4. С. 25-29.

2. Hahn W. The Going-Concern Assumption: Its Journey into GAAP. *The CPA Journal*. 2011. № 2. P. 26-31.

3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016-2017 років). Київ: МФБ, АПУ, 2018. Частина 1. 1384 с.

**УДК 657.6**

*Фабіянська В.Ю.*

Вінницький національний аграрний університет, к.е.н., доцент,  
доцент кафедри аудиту та державного контролю

### **СУСПІЛЬНИЙ НАГЛЯД ЗА АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ В УКРАЇНІ**

В Україні вже здійснені значні кроки щодо адаптації законодавства України про аудиторську діяльність до законодавства ЄС. Однак, наявний в Україні рівень організації системи забезпечення якості аудиторських послуг ще не є в достатній мірі ефективний, тому процес регулювання та нагляду над суб'єктами аудиторської діяльності потребує вдосконалення. Це пов'язано, в



першу чергу із процесами міжнародної інтеграції, входження України до єдиного світового економічного простору, що вимагає розробки нових шляхів реформування аудиту [1].

Відповідно до статті 387 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, обидві сторони, визнаючи важливість комплексного застосування ефективних правил та методики у сферах законодавства щодо заснування та діяльності компаній, корпоративного управління, а також щодо бухгалтерського обліку та аудиту, з метою створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки та задля стимулювання торгівлі, домовилися вести співробітництво: з питань захисту прав акціонерів, кредиторів та інших заінтересованих сторін відповідно до вимог ЄС; щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту; з питань подальшого розвитку політики корпоративного управління відповідно до міжнародних стандартів, а також поступового наближення до правил та рекомендацій ЄС [2].

Саме тому, у зв'язку із недосконалістю регулювання ринку аудиторських послуг та суттєвою суперечністю вітчизняного законодавства у сфері незалежного аудиту із вимогами ЄС, в Україні розроблено систему суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, сутність якої втілено у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р.

Система суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в ЄС базується на таких вимогах, які були застосовані при виробленні єдиного походу в Україні: процедура формування і склад наглядових органів; сфера діяльності та обов'язки; фінансування; прозорість [3].

Регулювання вітчизняного незалежного аудиту до 2018 року здійснювалося за англо-американським підходом, тобто ініціатива управління аудиторською діяльністю належала суспільним професійним організаціям (Аудиторська палата України). З 1 жовтня 2018 року із введенням в дію положень Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», модель регулювання аудиторської діяльності суттєво змінилася, оскільки законодавча ініціатива у сфері незалежного аудиту вже більшою мірою належить державним органам, зокрема Міністерству фінансів України, що здійснює затвердження: статуту та складу Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; складу Комісії з атестації аудиторів; затверджує усі профільні нормативні документи.

Відповідно до Закону, усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду, який здійснює Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Організаційну структуру Органу суспільного нагляду, який є неприбутковою юридичною особою публічного права, подано на рис. 1.

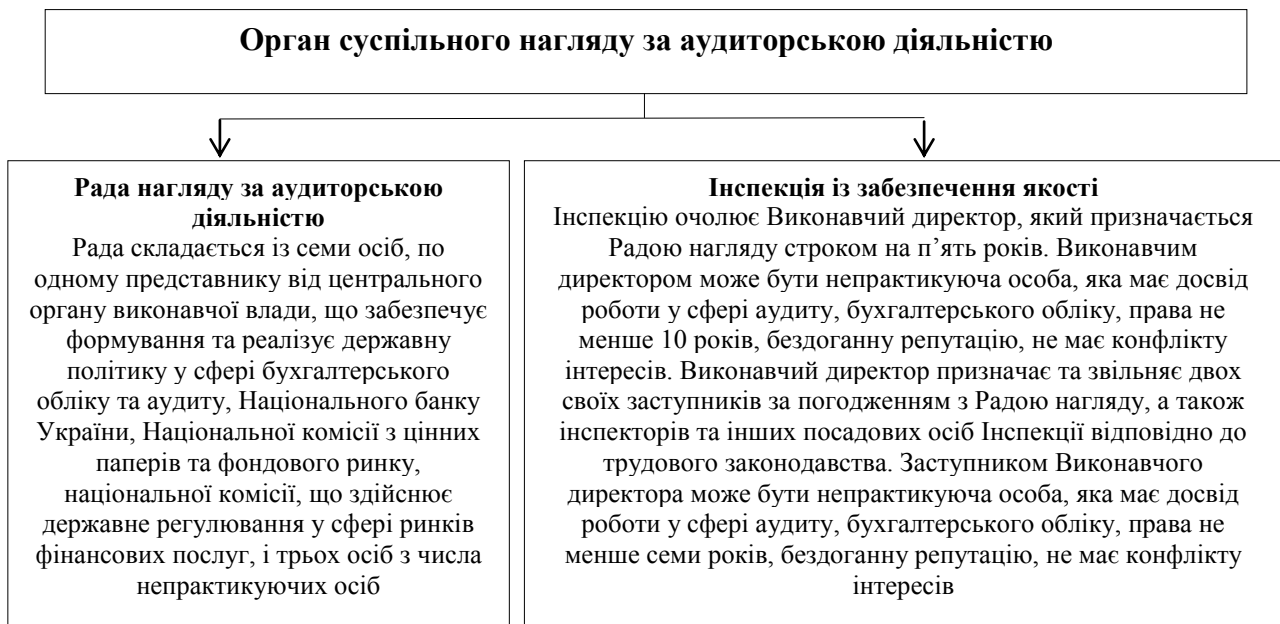


Рис. 1. Організаційна структура Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

Джерело: сформовано автором на основі [4]

Орган суспільного нагляду забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за: реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; впровадженням міжнародних стандартів аудиту; контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності; контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності; дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності; застосуванням стягнень [4].

Разом із тим, Аудиторській палаті України відводиться роль органу, що здійснює професійне самоврядування аудиторів, а також виконує інші повноваження: здійснює реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності; здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес; регулює взаємовідносини між членами Аудиторської палати України у процесі провадження аудиторської діяльності; здійснює дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес; здійснює контроль за безперервним навчанням аудиторів, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес; бере участь у проведенні експертизи законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності; узагальнює інформацію про практику застосування міжнародних стандартів

аудиту та надає рекомендації на запит суб'єктів аудиторської діяльності щодо спірних та складних питань; представляє аудиторів України у відносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями; забезпечує захист професійних прав аудиторів; забезпечує доступ та відкритість інформації стосовно аудиторів України [4].

З метою уникнення проблеми забезпечення незалежності органів регулювання аудиту, впроваджено принципову нову систему фінансування таких органів. Так, фінансування Органу суспільного нагляду здійснюється за кошти, отримані як внески від суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес. Фінансування Аудиторської палати України здійснюється за кошти, отримані як внески від суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять обов'язковий аудит.

Отже, регулювання аудиту в Україні наразі здійснюється за змішаним підходом, що втілює у собі регулювання з боку держави (Міністерство фінансів України, Орган суспільного нагляду) та професійних організацій (Аудиторська палата України). Система суспільного нагляду за аудиторською діяльністю спрямована на підвищення якості аудиторських послуг, довіри до аудитора, престижу аудиторської професії та визнання вітчизняного аудиту в світі.

#### **Список використаних джерел:**

1. Фабіянська В.Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 4. С. 132-143.

2. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, що набрала чинність 01.09.2017. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011).

3. Рябокучка О. Опыт построения системы общественного надзора за аудиторской деятельностью в странах ЕС. Независимый аудитор. 2013. №4. С. 10–15.

4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

### СЕКЦІЯ 3

## ТРАНСФОРМАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В УМОВАХ МІЖНАРОДНИХ ВИКЛИКІВ

УДК 338.43:633.85.

*Богданюк О.В.*

Національний університет біоресурсів і природокористування України,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри статистики та економічного аналізу

*Алексєєва В.О.*

Національний університет біоресурсів і природокористування України  
студентка економічного факультету

### АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ОЛІЙНИХ КУЛЬТУР ЯК ПЕРЕДУМОВА РОЗВИТКУ ГАЛУЗІ

Виробництво олійних культур є стратегічно важливим для розвитку національної економіки України. З метою забезпечення фінансової стабільності виробництва олійних культур в Україні, необхідно ретельно аналізувати показники внутрішньогосподарської діяльності на рівні підприємства, враховувати можливий вплив різних факторів для встановлення оптимальних і пропорційних співвідношень обсягів результативних показників діяльності. Одним з таких важливих показників результатів фінансово-господарської діяльності підприємства є витрати. Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність.

Порівнявши рівень витрат по основними олійними культурами, які вирощують в Україні, слід зазначити, що найвищий рівень собівартості вирощування має соя (рис. 1), на другому місці знаходиться ріпак й найменш затратний - соняшник. Високий рівень собівартості вирощування олійних культур, безумовно, має вплив на рівень прибутковості та рентабельності. Відповідно, найнижчий рівень рентабельності виробництва має соя, оскільки виробничі витрати вирощування даної культури найвищі, а найрентабельніше вирощувати в Україні – соняшник, оскільки рівень витрат за аналізований період був найменшим (рис. 2).

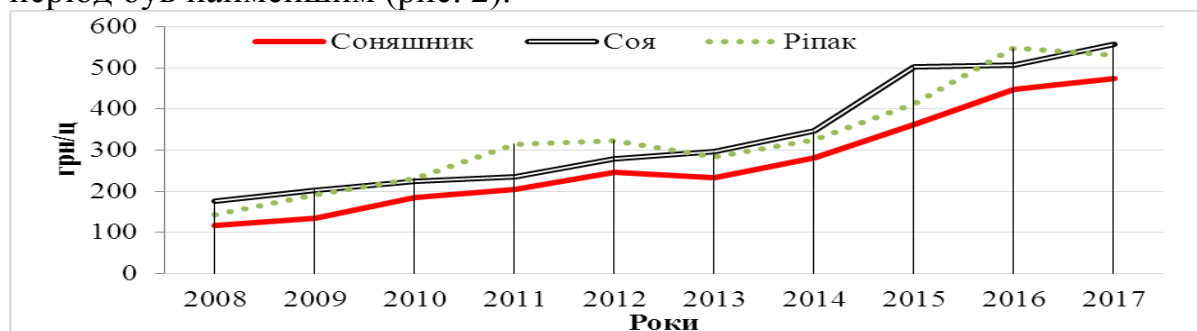
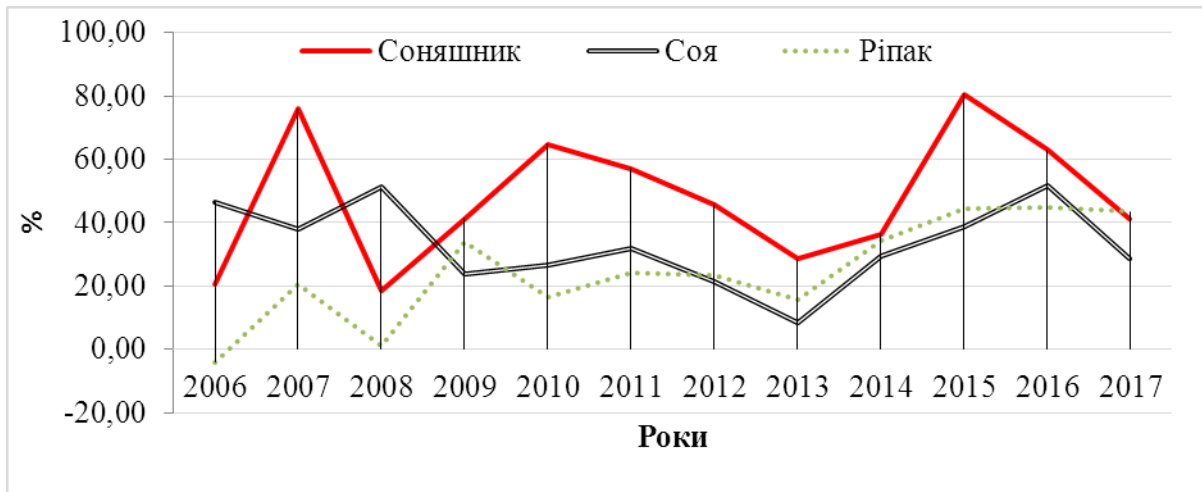


Рис. 1. Динаміка собівартості виробництва соняшнику, сої та ріпаку в Україні, 2008 – 2017 рр., грн/ц



**Рис. 2. Динаміка рівня рентабельності виробництва соняшнику, сої та ріпаку в Україні, 2008 – 2017 рр., %**

Отже, проведена порівняльна оцінка рівня витрат та рентабельності виробництва основних олійних культур в Україні, дають можливість стверджувати, що собівартість виробництва продукції є одним з основних факторів формування прибутку підприємств, які займаються вирощуванням олійних культур. Саме тому аналіз собівартості виробництва має важливе значення в процесі вирощування олійних культур, оскільки дозволяє з'ясувати тенденції зміни показників, виконання плану та його рівню, визначити вплив чинників на його приріст, встановити резерви і дати оцінку роботи підприємств по використанню можливостей зниження собівартості продукції та, відповідно, створити передумови розвитку галузі.

### **Список використаних джерел**

1. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємств: навч. посіб. / Г.В. Савицька. – К.: Знання, 2013. – 654 с.
2. Богданюк О. В., Кіча А.А. Оцінка стану виробництва соняшникової олії в Україні: основні тенденції та перспективи // Економіка та суспільство. – 2018. – Вип. 19. – С. 1388 – 1392.
3. Устік Т.В. Підвищення конкурентоспроможності виробництва олійних культур сільськогосподарськими підприємствами [Текст] // Вісник Сумського нац. аграр. ун- ту. Сер. «Фінанси і кредит». – 2013. - №1.

## **КОМПЛЕКСНИЙ АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА**

Для досягнення основної мети аналізу фінансового стану підприємства можуть застосовуватися різні методи аналізу. Методи фінансового аналізу – це комплекс науково-методичного інструментарію для оцінки фінансового стану підприємства [1].

Коефіцієнтний метод передбачає розрахунок системи коефіцієнтів, що висвітлюють різні боки господарювання підприємства і враховують вплив як внутрішнього, так і зовнішнього середовищ на фінансовий стан підприємства[2].

Даний метод слід використовувати на підприємствах, які мають час для правильної інтерпретації результатів.

Комплексний метод дає змогу виявити ті напрямки в діяльності підприємства, в яких виникають проблеми, а також дає змогу досліджувати причини, що їх зумовили. Це є величезною перевагою даного методу. Однак існують і недоліки [3]. Як і попередній метод він є трудомістким та немає нормативних значень більшості коефіцієнтів, саме тому вони обмежують використання даного методу на практиці, особливо під час оперативної оцінки підприємства.

Щодо інтегрального методу аналізу фінансового стану підприємства – то його слід використовувати тим підприємствам, які хочуть визначити свій фінансовий стан певним (одним, сукупним) інтегральним показником. Під час даного методу розраховується інтегральний показник на базі узагальнюючих показників за рівнем платоспроможності, фінансової незалежності та якості активів підприємства [4]. Перевагами даного методу є те, що сукупний (інтегральний) показник можна в будь-який момент доповнити будь-якою кількістю аналітичних напрямків та коефіцієнтів, що дає змогу тримати «руку на пульсі». Недоліком є те, що виникає певна неузгодженість понять «платоспроможність» та «ліквідність».

Беззбитковий метод базується на ролі операційного важеля у формуванні результатів діяльності підприємства, на можливості управління його витратами й результатами з метою досягнення необхідних показників беззбитковості виробництва. Критерієм оцінки фінансового стану підприємства в цьому випадку виступає запас фінансової міцності підприємства, тобто виторг від реалізації, що підприємство має після проходження порогу рентабельності.

Отже, чим вищий запас фінансової міцності у відсотках, тим стійкіший фінансовий стан підприємства [2].

Перевагою цього методу є те, що він включає беззбитковість (базовий аспект діяльності підприємства) та витрати, тому і є сучасним та практичним.

Недоліком є те, що він не узгоджується з такими сторонами оцінки як конкурентоспроможність, кредитоспроможність, ринкова і ділова активність, тобто він потребує подальшого розвитку.

Рівноважний метод базується на понятті ліквідності й оцінці фінансового стану підприємства з позицій досягнення рівноваги між ліквідними потоками у сфері господарсько-інвестиційної та фінансової діяльності підприємства [3]. Перша виступає як зона створення коштів, а друга - як зона споживання коштів. Формовані і спожиті в них ліквідні грошові потоки мають назву результату господарської діяльності і результату фінансової діяльності відповідно. Рівність між цими результатами створює ситуацію ідеальної фінансової рівноваги підприємства, коли сукупний результат господарської і фінансової діяльності дорівнює нулю.

Такі методи аналізу, як беззбитковий та рівноважний не враховують таких видів діяльності підприємства як конкурентоспроможність, кредитоспроможність, ділова активність тощо. 3. Наявність доступу до детальної інформації про діяльність підприємства. Якщо така існує варто обрати комплексний або коефіцієнтний підхід [1].

Таким чином, фінансовий стан підприємства – це комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів.

### **Список використаних джерел:**

1. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник. К., 2008. 513 с.

2. Горланчук В.В. Економічний аналіз господарської діяльності підприємства. Підручник. Миколаїв. ЧДУ ім. П. Могили. 2013. 308 с. URL:<http://dspace.chmnu.edu.ua/bitstream/123456789/161/1/Горланчук%20В.%20В.%20Економічний%20аналіз%20господарської%20діяльності%20підприємства.pdf> (дата звернення 01.09.2019 р.)

3. Шпанковська Н.Г., Король Г.О., Ковальчук К.Ф., Костанецький В.В., Распопова Ю.О., Труш Ю.Т. . Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій. Навч. посібник (за ред. проф. К.Ф. Ковальчука). К.: Центр учбової літератури. 2012. 328 с. URL: [https://cul.com.ua/preview/analiz\\_gosp\\_dijaln.pdf](https://cul.com.ua/preview/analiz_gosp_dijaln.pdf)(дата звернення 11.09.2019 р.)

## **МЕТОДИ ДІАГНОСТИКИ ІМОВІРНОГО БАНКРУТСТВА**

У сучасному визначенні банкрутства наявні деякі особливості, наприклад, установлення винятково через господарський суд самого факту банкрутства. Тобто фінансова збитковість підприємства та його нездатність задовольняти вимоги кредиторів не дорівнюють банкрутству доти, доки факт банкрутства не буде вирішений через господарський суд. [1]

Важливо відзначити, що з цього визначення банкрутством вважається нездатність відновлення платоспроможності. Але сам термін «платоспроможність» у законодавстві не визначений, проте він може бути трактований як протилежність до «неплатоспроможності».

Виділяють шість основних показників, які можуть призвести до кризового фінансового стану підприємства [2]:

- 1) припинення поточних платежів і невиконання поставлених вимог;
- 2) падіння обсягів діяльності, низька заробітна плата або її невиконання, скорочений робочий день, конфлікти з керівництвом;
- 3) негативні зміни у фінансовій звітності, порушення їх характерної пропорційності;
- 4) наявність простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості;
- 5) відсутність прибутку, зменшення попиту та збитковість;
- 6) наявність недоплат до бюджету і прострочена заборгованість податковим та фінансовим органам.

Проте найважливішим показником банкрутства вважається припинення поточних платежів боржника і невиконання відповідно до поставлених вимог, оскільки саме невчасне погашення або взагалі несплата платежів дає право кредиторам відкрити арбітражне провадження у справі про порушення банкрутства.

Відсутність науково-доведеної класифікації причин кризового стану підприємства є вагомим недоліком оцінювання ймовірності настання банкрутства, адже саме за допомогою факторів, які впливають на підприємство, можна визначити підхід до управління компанією надалі, розраховувати напрям подальшого розвитку й одразу виявляти згаяння та помилки у здійсненні управління. Питання банкрутств підприємств в Україні є актуальним через кризовий стан економіки країни.



Під час кризи воно може відновити свою платоспроможність як за допомогою власних, так і за допомогою залучених ресурсів. Таким чином, ключовими особливостями відмінності цих понять є тип ресурсів, що використовується, та проміжок часу настання явищ.

Таким чином, діагностику банкрутства підприємства можна розуміти як процедуру виявлення ступеня близькості фінансового стану підприємства до неплатоспроможності або банкрутства. Результати оцінювання ймовірності банкрутства мають інтерес не тільки щодо можливого настання банкрутства, але й стосовно можливості відновлення фінансової стабільності та платоспроможності підприємства.

Під банкрутством підприємства розуміють неможливість виконання ним своїх фінансових зобов'язань. З позицій фінансового менеджменту банкрутство характеризує реалізацію катастрофічних ризиків підприємства в процесі його фінансової діяльності, внаслідок якої воно не в змозі задовольнити у встановлений термін пред'явлені з боку кредиторів вимоги і виконати зобов'язання перед бюджетом [6].

Спільним недоліком для вищевказаних методик є те, що у них відсутній загальний критерій, на підставі якого можна було б сформулювати однозначний висновок про рівень фінансового стану підприємства та можливість настання його банкрутства, а також недостатнє використання показників грошового потоку, що характеризують ефективність основної діяльності суб'єкта підприємництва з точки зору генерування грошових потоків, які можна спрямувати на інвестування й погашення заборгованості.

### **Список використаних джерел:**

1. Сіменко І.В. Косова Т.Д. .Аналіз господарської діяльності. Навч. посібник. К.: Центр учбової літератури. 2013. 384 с. URL: <http://pe.nmu.org.ua/ua/student/informzabezp/Підручник%20АГДП.pdf> (дата звернення 10.09.2019 р.)
2. Кащенко Т.Д. Аналіз господарської діяльності. Метод.вказівки. Х: ХДУХТ. 109 с  
URL:<http://elib.hduht.edu.ua/bitstream/123456789/439/1/ек.лок.%20Альбом%20АГД.pdf>(дата звернення 11.09.2019 р.)
3. Горланчук В.В. Економічний аналіз господарської діяльності підприємства. Підручник. Миколаїв. ЧДУ ім. П. Могили. 2013. 308 с. URL:<http://dspace.chmnu.edu.ua/bitstream/123456789/161/1/Горланчук%20В.%20В.%20Економічний%20аналіз%20господарської%20діяльності%20підприємства.pdf> (дата звернення 11.09.2019 р.)
4. Шпанковська Н.Г., Король Г.О., Ковальчук К.Ф., Костанецький В.В.,Распопова Ю.О., Труш Ю.Т. . Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій. Навч. посібник (за ред. проф. К.Ф. Ковальчука). К.: Центр учбової літератури. 2012. 328 с. URL: [https://cul.com.ua/preview/analiz\\_gosp\\_dijaln.pdf](https://cul.com.ua/preview/analiz_gosp_dijaln.pdf)(дата звернення 10.09.2019 р.)

## ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ

Організація аналітичної роботи це система раціональних координованих дій, спрямованих на комплексне вивчення господарської діяльності аналізованого підприємства і його окремих структурних підрозділів.

Комплексність та системність організації аналітичних робіт забезпечується через планування, що полягає в складанні комплексного плану організації всієї аналітичної роботи на підприємстві та складанні планів для окремого виду аналізу.

Реалізація заходів, передбачених у плані аналізу щодо проведення аналітичних робіт, здійснюється в певній послідовності. Кількість етапів, що передбачають здійснення окремих послідовних процедур, різна. Економісти виділяють три, п'ять, шість і навіть дев'ять етапів. Ми поділяємо думку, що організація аналізу може бути умовно поділена на три етапи: підготовчий, основний і завершальний [1].

Аналіз повинен базуватися на найновіших досягненнях науки з використанням науково обґрунтованих методик. Розподіл аналітичної роботи між окремими виконавцями дасть змогу досягнути всі аспекти діяльності та виключить можливість багаторазового проведення досліджень.

Економічний аналіз певного підприємства потребує професіоналізму та майстерності спеціалістів, що залучаються до такої складної та вагомої аналітичної роботи.

Другий етап аналітичної роботи є найбільш відповідальним. Залежно від виконавців, визначених цілей і завдань аналізу, функціональних можливостей бази аналізу уможливають такі альтернативні підходи до процедур аналізу: формалізований, строго регламентований в часі та за обсягом; творчий, креативний.

Основним джерелом інформації є бухгалтерський облік та звітність підприємства.

Систематизовані та оброблені результати аналізу можуть оформлятися як безтекстовим способом – у вигляді таблиць, схем, діаграм, графіків, номограм, так і описовим – у вигляді текстів довідок, актів перевірок, аналітичних та доповідних записок, пояснювальних записок до звітів, у яких послідовно й логічно викладено результати аналізу згідно з передбаченим планом аналітичної роботи [2].

Матеріал у пояснювальній записці має бути конкретним, підкріпленим аналітичними розрахунками, таблицями, а також об'єктивно відображати дійсність. Текст аналізу повинен мати знеособлену розповідну форму.

Результати аналізу, який здійснюють підприємства, можуть оформлятися по-різному, що залежить від багатьох факторів: часу, обсягу тощо. За відносно короткий час – день, зміну, декаду результати аналізу оформлюють у звітах-рапортах, аналітичних записках; за більш тривалий час результати відображаються у пояснювальній записці.

Пояснювальна записка включає дві частини: констатуючу і рекомендаційну. У першій частині подають висновки і констатацію фактів про стан справ на аналізованому підприємстві, в рекомендаційній частині вміщують пропозиції і заходи щодо можливостей і шляхи поліпшення цього стану в майбутньому періоді [3].

Форми результативної аналітичної інформації формуються на заключному етапі аналітичного процесу. Залежно від мети і місця проведення аналізу результати оформлюють у різних носіях.

Систематизація, узагальнення і реалізація результатів економічного аналізу є одним із найскладніших етапів всієї аналітичної роботи. Це зумовлено тим, що тут необхідно не тільки об'єктивно оцінити фактичний стан справ, виявити негативні сторони господарювання, а й передбачити майбутнє, що є дуже важким і відповідальним.

Отже, проведення аналітичної роботи на підприємстві спрямоване на забезпечення ефективного прийняття управлінських рішень і запобігання негативним наслідкам.

Для цього необхідний оптимальний вибір і використання великої кількості різних показників діяльності, чого, водночас можна досягнути тільки глибоким вивченням технологій, економіки й організації виробництва, стану обліку та звітності, особливостей взаємозв'язків об'єктів економічного аналізу, а також правильною організацією роботи працівників, які займаються аналізом господарської діяльності підприємства.

#### **Список використаних джерел:**

1. Костенко Т.Д. Аналіз господарської діяльності та діагностика стану сучасного підприємства: навчальний посібник. 2-ге вид., перероб. и доп. К.: Центр учбової літератури, 2007. 400 с.
2. Ковальчук М.І. Економічний аналіз у сільському господарстві: Навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни. К.: КНЕУ, 2002. 282 с.
3. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Підручник. К., 2008. 513 с.
4. Сіменко І.В. Косова Т.Д. Аналіз господарської діяльності. Навч.посібник. К.: Центр учбової літератури. 2013. 384 с. URL:

## УДК 644.13.28.1.1

*Велієва В.О.*

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва  
к.е.н., доцент, доцент кафедри статистики і економічного аналізу

*Семенюк О.В.*

здобувач першого (бакалаврського)  
рівня вищої освіти спеціальності «Менеджмент»

### **ІСТОРІЯ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Дослідження будь-яких процесів і явищ повинно починатися з вивчення джерел їх появи. Знання історичних аспектів розвитку дає можливість проникнути в суть понять, що вивчаються, визначити передумови їх появи і розвитку, обґрунтувати правильність трактувань [1].

Засновником аналізу господарської діяльності по праву вважається Аристотель, який, крім безпосереднього розвитку економічної думки, намагався проникнути в сутність економічних явищ, вивчити закономірності їх розвитку. Подальший і більш інтенсивний розвиток аналізу господарської діяльності одержав завдяки англійським і французьким вченим XVII-XVIII ст. – класикам політекономії, які вперше застосували абстрактний метод дослідження.

Розробка У. Петті трудової теорії вартості поклала початок дослідженню внутрішніх залежностей процесу виробництва. Продовженням розвитку аналізу господарської діяльності стала школа фізіократів, які перенесли дослідження про походження додаткового продукту у сферу виробництва і тим самим заклали основу для аналізу як самого капіталістичного виробництва, так і капіталу.

Особливе значення в історії аналізу господарської діяльності мають роботи А. Сміта і Д. Рікардо. Аналізуючи капітал, А. Сміт першим підрозділив його на основний і оборотний. Д. Рікардо охарактеризував капітал як головний фактор розвитку продуктивних сил у суспільстві. Також об'єктом його розгляду був фонд виробництва, запас засобів виробництва. Він першим висунув питання про відносну і реальну вартість товару.

Деякі вчені обґрунтовано пов'язують більш суттєвий та послідовний розвиток аналізу зі становленням бухгалтерського обліку. Поява великої кількості робіт, пов'язаних із аналізом інформації, відображеної у звітності, призвела до стрімкого розвитку не тільки теоретичних знань, але й практичної спрямованості аналізу, оскільки: баланс уявляв основну форму фінансової

звітності і був основним інформаційним забезпеченням проведення «господарського аналізу»; залишалися дискусійними питання оцінки статей балансу; актуальним було питання про реальність інформації, наданої в балансі та інших формах звітності; простежувалася пряма залежність між управлінням підприємством і аналізом звітності, хоча говорити про системний підхід як до процесів управління, так і аналізу було ще передчасно; був відсутній чіткий функціональний поділ процесу управління: ототожнення функцій контролю й аналізу.

Командно-адміністративна система управління, яка існувала тривалий час, звела всі найширші можливості аналізу господарської діяльності до єдиного розрахунку: оцінки ступеня виконання планового завдання. Така обмеженість аналізу призвела до його деградації і, як наслідок, до широкомасштабних порушень усього процесу управління економікою [2]. У ринковій економіці значення аналізу докорінно змінюється відповідно до змін, які відбуваються у характері та цілях основної діяльності підприємств з різними формами власності та організаційно-правовими формами функціонування [3].

Особливості досліджень аналізу господарської діяльності обумовлюються: виділенням в економічному просторі самостійних господарюючих суб'єктів та розширенням їх складу, необхідністю поглиблення внутрішнього та зовнішнього аналізу, високою динамічністю ринкового середовища, наявністю комерційного ризику та його оцінкою, вибором ділового партнера, наявністю великої кількості конкурентів тощо. Окрім цього в сучасних умовах значно має зрости оперативність аналізу господарської діяльності та розширитись обсяг додаткової інформації, залученої до його проведення.

#### **Список використаних джерел:**

1. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємств. К.: Знання, 2004. 654 с.
2. Костенко Т.Д. Аналіз господарської діяльності та діагностика стану сучасного підприємства: навчальний посібник. 2-ге вид., перероб. и доп. К.: Центр учбової літератури, 2007. 400 с.
3. Шпанковська Н.Г., Король Г.О., Ковальчук К.Ф., Костанецький В.В., Распопова Ю.О., Труш Ю.Т. . Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій. Навч. посібник (за ред. проф. К.Ф. Ковальчука). К.: Центр учбової літератури. 2017. 328 с. URL: [https://cul.com.ua/preview/analiz\\_gosp\\_dijaln.pdf](https://cul.com.ua/preview/analiz_gosp_dijaln.pdf) (дата звернення 22.09.2019 р.)
4. Сіменко І.В. Косова Т.Д. .Аналіз господарської діяльності. Навч.посібник. К.: Центр учбової літератури. 2013. 384 с. URL: <http://pe.nmu.org.ua/ua/student/informzabezp/Підручник%20АГДП.pdf> (дата звернення 22.09.2019 р.)

## **КОМПЛЕКСНИЙ КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

За сучасних умов господарська діяльність значної частки підприємств характеризується нестійким фінансовим станом та збитковістю. Крім неврегульованості законодавчої бази та інших недоліків державної політики, такий стан пояснюється і нераціональною системою управління в самих підприємствах, неадекватною змінам, що відбуваються в економіці. Суб'єктам господарювання необхідно шукати нові ефективні механізми управління діяльністю, які б забезпечили прозорість, контрольованість і дієвість управлінських рішень. Система управління підприємств потребує релевантної, повної та своєчасної інформації, якою користуються керівники для прийняття рішень. Потреба в управлінському рішенні виникає тоді, коли є кілька альтернатив, з яких особа, що приймає рішення, повинна обрати найприйнятнішу для досягнення поставленої мети. Наприклад, інвестор може серед кількох інвестиційних проектів обрати найоптимальніший у співвідношенні «витрати-прибуток»; венчурний фонд може обрати найефективніший інноваційний стартап; підприємство обиратиме ділових партнерів, контрагентів, напрями реалізації стратегічних цілей, тощо. В таких випадках доцільно застосувати методики порівняльної комплексної оцінки або комплексний компаративний аналіз.

Комплексний компаративний аналіз застосовується для порівняльної оцінки однотипних об'єктів (підприємств однієї галузі, структурних підрозділів, продукції, товарів, тощо). Для порівняння використовується система показників, яка є єдиною для всіх порівнюваних об'єктів. В результаті застосування методик порівняльної комплексної оцінки, вся система показників трансформується в єдиний інтегральний показник для кожного об'єкту порівняння. Шляхом порівняння інтегрального показника, визначається рейтинг кожного об'єкта.

Сфера застосування комплексного компаративного аналізу досить широка і охоплює макро- та мікроекономічний рівень. В даному дослідженні акцент зроблено на порівняльній оцінці конкурентоспроможності суб'єктів господарювання. Для досягнення поставленої мети, серед різних методик порівняльної комплексної оцінки, пропонуємо використовувати модифіковані методи суми місць та відстані від еталону.

Метод суми місць передбачає попереднє ранжування всіх досліджуваних структурних об'єктів за окремими показниками. Кожному об'єкту відповідає певне значення  $i$ -го показника  $x_{ij}$ , яке визначає його місце серед інших.

Зважаючи на значущість кожного показника  $a_{ij}$ , розраховують конкретне значення узагальнюючої оцінки [1, с. 96-97]:

$$I_j = \sum_{i=1}^n a_{ij} \cdot x_{ij}, i = 1, 2, 3, \dots, n \quad (1)$$

Таким чином, в методі суми місць, на відміну від методу сум, при розрахунку інтегрального показника не лише додаються всі фактичні значення обраних в систему показників, а і враховується «коефіцієнт значущості» кожного показника. Так, наприклад, чисту рентабельність можна вважати більш важливим і узагальнюючим показником, ніж обсяг виробництва продукції. Відповідно, даний показник буде мати вищий коефіцієнт значущості, чим зменшить ймовірність того, що на лідуючі позиції може вийти підприємство, яке має високі значення показників за найменш важливими параметрами.

Однак, метод суми місць має ряд недоліків, найбільш суттєвими з яких є:

- неможливість застосування даного методу у випадку, якщо показники, визначені для комплексної оцінки, мають різні одиниці виміру (некоректно додавати грошові вимірники до відсотків чи коефіцієнтів). Включення в систему лише показників з однаковими одиницями виміру значно зменшить саме «комплексність» оцінки.

- у методі не враховано, що показники, обрані у систему, можуть мати як позитивну так і негативну «направленість». Наприклад, зростання прибутку є позитивним для підприємства, а збільшення періоду обороту товарів, навпаки, негативним.

З метою усунення зазначених недоліків, пропонуємо удосконалити метод суми місць наступним чином:

1. Перед розрахунком інтегрального показника необхідно скоригувати всі значення включених в систему параметрів, шляхом ділення кожного фактичного значення відповідного показника на його найбільше значення серед усіх досліджуваних об'єктів. Після коригування всі показники будуть трансформовані у вигляді коефіцієнтів від нуля до одиниці і стануть абсолютно співставними. Крім того, збережеться пропорція між показниками. Якщо, наприклад, загальна рентабельність першого підприємства в два рази вища, ніж у другого, то це співвідношення збережеться і у коефіцієнтному вигляді зазначених показників. Аналогічні процедури використовуються у методі відстаней.

2. Показники, які мають негативну «направленість» доцільно скоригувати таким чином, щоб об'єкти, які мають найвищі значення за даними показниками, після коригування мали найнижчі значення і навпаки. Для цього можна одиницю поділити на відповідне значення такого показника за всіма об'єктами. При цьому співвідношення між значеннями скоригованого показника в різних об'єктах зміняться на протилежні. Таким чином, негативний показник по суті змінює свою «направленість».

Також, для порівняльної комплексної оцінки рівня конкурентоспроможності можна рекомендувати застосовувати метод відстаней.

Метод відстаней полягає у тому, що найкращу оцінку отримують об'єкти максимально наближені до еталону. За еталон приймають умовний об'єкт з максимальними оцінками за всіма показниками. Комплексну оцінку обчислюють за формулою евклідової відстані від еталонного до конкретного значення показників досліджуваних об'єктів. Перед конкретними розрахунками, коли елементами відстані є неспіввимірні одиниці показників, проводять нормування шляхом ділення значень показників на значення показника еталонного об'єкта ( $x_{j,n+1}$ ). Для кожного об'єкта розраховують відстань до еталону за формулою [1, с. 97-98]:

$$I_j = \left[ \sum_{i=j}^n \left( 1 - \frac{x_{ij}}{x_{j,n+1}} \right)^2 \right]^{\frac{1}{2}} \quad (2)$$

Пропонуємо наступні напрями вдосконалення методу відстаней:

1. Коригувати «направленість» показників (за методикою, запропонованою для методу суми місць).

2. При розрахунку інтегрального показника враховувати «коефіцієнт значущості» показника (як в методі суми місць). Необхідно також врахувати, що в методі відстаней чим меншим буде інтегральний показник (відстань від еталону), тим вище рейтинг об'єкта. Тому при присвоєнні коефіцієнта значущості відповідному показнику, необхідно виходити з позиції: чим більш важливий показник для загальної оцінки об'єкту, тим менший коефіцієнт значущості йому присвоюється. Для методу відстаней коефіцієнт значущості доцільно застосовувати за шкалою в межах від 0,1 до 1, щоб він був співставним із попередньо скоригованими значеннями показників. Формула методу відстаней виглядатиме наступним чином:

$$I = \sqrt{K_1(1-a_1)^2 + K_2(1-a_2)^2 + \dots + K_n(1-a_n)^2} \quad (3)$$

де  $K_1, K_2, K_n$  - коефіцієнти значущості показників

$a_1, a_2, a_n$  - скориговані фактичні значення показників

Для проведення комплексного компаративного аналізу конкурентоспроможності підприємств важливо в систему показників включати групи показників, які характеризують різні аспекти діяльності суб'єктів господарювання. Доцільно включити показники рентабельності фінансово-господарської діяльності та рентабельності активів і капіталу, ефективності використання ресурсів, відносні показники фінансової стійкості (приймаючи за еталон їхнє наближення до оптимальних критеріїв), показники платоспроможності, показники ефективності розподілу грошових потоків, тощо. Запропоновані методи порівняльної комплексної оцінки дозволяють врахувати при проведенні аналізу також нефінансові показники (організаційно-технічні, соціальні, екологічні, тощо) і об'єднувати їх у єдину систему з економічними показниками, що сприятиме удосконаленню методики



комплексного компаративного аналізу та відповідності її сучасним запитам користувачів аналітичної інформації.

### **Список використаних джерел**

1. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних.– Київ: Знання, 2011. – 630 с.
2. Мних Є.В. Фінансовий аналіз: підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш - Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014 – 536 с.

**УДК 338.47**

*Гурська Л.Л., Іванова С.М.,*  
ВП НУБіП України «Ірпінський економічний коледж», викладачі  
фінансово-економічних дисциплін

### **АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНИХ ПЕРЕВАГ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Одним з пріоритетних векторів української економіки є успішний розвиток вітчизняних підприємств. У сучасних умовах господарювання підприємства аграрної сфери функціонують за умов жорсткої конкуренції за споживача, ресурси, ринки збуту тощо, тож потребують аналізу господарської діяльності та об'єктивної оцінки власних перспектив розвитку. В умовах сьогодення, економічний аналіз стає вагомим інструментом в оптимізації облікової, податкової, інвестиційної, кредитної, маркетингової політики сільськогосподарського підприємства.

Аналіз (від грец. — analisis) буквально означає розподіл, розподілення об'єкта, що досліджується, на складові частини, елементи, які внутрішньо притаманні цьому об'єкту [2, с.14].

Переважає більшість продукції сільськогосподарських виробників – сировина з уніфікованими характеристиками, яка реалізується за цінами, що їх визначають покупці – переробні та заготівельні підприємства. У процесі її реалізації мінімально задіяні такі чинники, як бренд товару, ексклюзивна цінність. Тому особливого значення в галузі набуває конкурентна перевага, втілена у нижчих витратах – нижчій виробничій собівартості одиниці продукції, оптимальних накладних витратах. На ринках, де ціни диктуються покупцями, наявність нижчих витрат означає можливість отримання більшого прибутку та інвестування його в розвиток підприємства-виробника.

Аналіз літератури, присвяченої проблемам конкурентоспроможності підприємств, показує, що існує декілька підходів до визначення сутності конкурентних переваг. Поширеним є визначення конкурентних переваг як характеристик, споживчих властивостей товару або марки, які створюють для підприємства певну перевагу над її конкурентами. Конкурентна перевага

досягається шляхом надання споживачам вагоміших благ: або за рахунок реалізації продукції за нижчою ціною, або завдяки пропозиції товарів високої якості з набором додаткових послуг, проте за порівняно вищими цінами. Окремі дослідники визначають конкурентну перевагу як порівняльну перевагу компанії по відношенню до інших компаній однієї галузі [1, с.28].

Концепція конкурентних переваг вперше була розроблена М. Портером. У наукових працях вчений аналізував чинники, наявність яких дозволяє підприємству одержати перевагу над конкурентами. На його думку, конкурентна перевага «виникає як результат знаходження та використання унікальних, відмінних від суперників, способів конкуренції, які можуть утримуватися деякий період часу» [3, с.36]. М. Портер виділяє два основних джерела переваг: маркетинг і витрати. Перевага в маркетингу — це конкурентна перевага в товарах і послугах, які повніше задовольняють потреби споживачів, ніж товари конкурентів. Перевага у витратах — це конкурентна перевага завдяки більш низьким виробничим і маркетинговим витратам, ніж витрати конкурентів, що дозволяє компанії понизити ціни або використати економію на рекламу і розподіл. Також М. Портер визначив третій шлях до досягнення конкурентних переваг — поєднання переваг у маркетингу та витратах у ринковому середовищі.

Сутність конкурентних переваг більш повно проявляється через їх властивості: порівняльний, відносний характер; прив'язаність до конкретних умов і причин; залежність від неоднозначного впливу множини різнорідних чинників. Наслідком останніх двох властивостей конкурентної переваги є її динамічність, тобто зміна у часі, яка описується за допомогою концепції життєвого циклу, відповідно до якої процес розвитку і наступного занепаду конкурентних переваг поділяється на декілька етапів. Для досягнення конкурентної переваги необхідні комплексні зусилля.

Прикладами стратегій, спрямованих на формування часових конкурентних переваг, є: підвищення швидкості реагування на зміни споживчого попиту, прискорення процесів розробки та виробництва нових товарів, скорочення термінів постачання продукції [1, с.56].

Яскравим прикладом швидкого реагування на зміни споживчого попиту є діяльність ПАТ «Фрау Марта», одного із найбільших в Україні виробника заморожених овочів та фруктів. На базі обладнання, яке виготовлене найкращими європейськими виробниками, українські фахівці збудували сучасне підприємство по заморожуванню овочевої продукції з використанням найактуальніших технологій. Виробничий цикл підприємства включає в себе всі технологічні етапи виготовлення кінцевого продукту: обробку земель, посів, вирощування, збір урожаю, переробку та заморожування. Основу асортиментного ряду складає традиційна для галузі група овочів — морква, кабачок і кукурудза, до яких із часом приєдналися інші овочі: горошок, перець, капуста – кольорова та броколі. Вся продукція надходить в торгівельні мережі України та країн СНД.

Постійно аналізуючи господарську діяльність, шукаючи найкращі шляхи для виготовлення та реалізації продукції найвищої якості, «Фрау Марта» за роки свого існування створила сучасну екологічно чисту сировинну зону, яка охоплює земельну територію в радіусі 60 км від переробного комбінату. Всі сільськогосподарські підприємства регіону, а це більш 6000 га родючої черкаської землі, вирощують овочі та фрукти для переробного комплексу, базуючись на передових технологіях, європейському досвіді та найкращому сировинному матеріалі, що дозволяє компанії впевнено утримувати лідируючу позицію в овочевому сегменті на українському ринку. Згідно з даними «АПК-Інформ: овочі та фрукти», в трійку ягід, що мають найбільші обсяги реалізації в країнах ЄС, входять малина, суниця, полуниця [4].

Науковці вважають, що джерела конкурентних переваг засновані: на операційній ефективності, тобто виконанні схожих видів діяльності краще, ніж це роблять конкуренти; на стратегічному позиціонуванні, що базується на перевазі, недосяжній для конкурентів, яка водночас являється його ключовою конкурентною перевагою. Тобто, пропозиція компанії має бути значущою для споживачів, щоб її можна було класифікувати як конкурентна перевага. Однак ступінь значимості буває різною. Щоб певний фактор став конкурентною перевагою підприємства, необхідно, щоб він мав ключове значення для споживачів і водночас базувався на унікальності товару, який виготовляє компанія.

Стрімке підвищення рівня конкуренції на внутрішньому і зовнішніх ринках, зростання вимогливості споживачів призводить до того, що у найближчі десятиліття сподіватися на процвітання може лише те підприємство, яке володітиме конкурентними перевагами в усіх сферах, зокрема у сфері зниження витрат, підвищення якості, забезпечення гнучкості, впровадження інновацій, розвитку знань та у сфері економії часу. Керівництво підприємства повинно аналізувати господарську діяльність на всіх етапах підприємницької діяльності: від задумів і формування підприємства до реалізації кожного етапу його функціонування, дотримуючись принципів етапності самого аналізу. А множина альтернатив для прийняття стратегічних рішень, що формується у процесі аналізу, покликана забезпечити конкурентні переваги досліджуваного об'єкта і його прибутковість в довгостроковій перспективі. Як бачимо, економічний аналіз торкається усіх напрямів в роботі підприємства.

Отже, підсумовуючи вищевикладене, можна сказати, що високі досягнення підприємства аграрної сфери України будуть лише в тому випадку, якщо підприємство в змозі досягти конкурентних переваг, опираючись на основні фактори успіху у своїй галузі. Оцінка конкурентоспроможності базується на аналізі господарської діяльності і враховує як внутрішнє, так і зовнішнє середовище, рівень фінансової стійкості та реальне становище підприємств-конкурентів. Реалізація побудови такої системи вимагає формування концепції управління потенціалом підприємства, розробку інструментарію оцінювання власних конкурентних переваг, вдосконалення

механізмів управління конкурентоспроможністю та визначення функцій управління, визначення методів управління змінами та реалізації стратегії конкурентоспроможності.

#### **Список використаних джерел:**

1. Должанський І.З., Загорна Т.О. Конкурентоспроможність підприємства: Навчальний посібник. – Київ: центр навчальної літератури. 2006. – 384 с.
2. Економічний аналіз: навч. посіб. [Текст] / за ред. М. Г. Чумаченко. — [2-е вид., перероб. і доп.]. — К.: КНЕУ, 2003. — 556 с.
3. Портер М. Международная конкуренция / М. Портер/. – М.: Международные отношения, 1993. 495 с.
4. ПАТ «Фрау Марта» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.fraumarta.com.ua](http://www.fraumarta.com.ua)
5. Роль аналізу інвестиційної діяльності в системі управління підприємством [Електронний ресурс] // Сайт бібліотеки наукових ресурсів. — Режим доступу: [http://globalteka.ru/books/doc\\_details/5321...html](http://globalteka.ru/books/doc_details/5321...html).

**УДК 658.14**

*Дерещук А.С.*

Вінницький національний аграрний університет, магістр

### **ФІНАНСОВА СТІЙКІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

В сучасних умовах трансформаційних змін в економіці перед підприємствами ставиться важливе завдання – забезпечення стійкого та стабільного ефективного функціонування.

Під фінансовою стабільністю розуміють спроможність підприємства при ефективному управлінні фінансами досягати стану фінансової рівноваги при збереженні достатнього ступеня фінансової стійкості.

Управління фінансовою стійкістю підприємства є одним з найвагоміших функціональних напрямів системи фінансового менеджменту.

Умовою стійкого розвитку підприємства в цілому є його ефективна господарська діяльність, спрямована на забезпечення стабільності, розвитку й досягнення визначених цілей. Безперечно, управління фінансовою стійкістю підприємства насамперед пов'язане з управлінням капіталом підприємства, проте принцип системності, котрий широко використовується в ході здійснення фінансового аналізу, управління фінансовою стійкістю підприємства поєднує в собі і управлінням доходами та витратами, і рухом активів, і управління грошових потоків та іншими аспектами діяльності підприємства [1].

В науковій літературі поняття «стійкість» ототожнюється з такими поняттями, як «сталість» (незмінність, постійність) та «стабільність»

(забезпечення сталості). Фінансова стійкість сучасних економічних систем постає як неоднозначна та багатofакторна фінансово-економічна категорія. Розглядати її зазвичай вважається найбільш об'єктивним з різних позицій, передусім як базисне поняття в управлінні підприємством. Переважно фінансова стійкість взаємопов'язаним чином зіставляється із сукупним ресурсним потенціалом підприємства, але таке ґрунтовне дослідження фінансової стійкості потребує чіткого й однозначного категоріального апарату для розкриття цього різновекторного поняття. Незаперечним є той факт, що фінансова стійкість підприємства є базисом функціонування економічних систем за умов нестабільності економічних процесів, невизначеності та динамічності економічного середовища. Щодо визначення економічної природи такого поняття, як фінансова стійкість, то існує безліч точок зору, що мають або спільні риси, або суттєві відмінності [1, с.247].

Фінансова стійкість підприємства є якісною характеристикою його фінансового стану і характеризується як здатність підприємства ефективно функціонувати та розвиватися, відзначається достатнім рівнем забезпеченості фінансовими ресурсами та ефективністю управління ними, що забезпечує його платоспроможність, прибутковість та рентабельність [2].

Ефективне управління фінансовою стійкістю дає змогу підприємству адаптуватися до умов зовнішнього середовища та контролювати ступінь його незалежності від зовнішніх джерел фінансування. Для цього необхідна побудова механізму забезпечення фінансової стійкості підприємства з метою організації ефективної системи взаємодії всіх елементів, які беруть участь у процесі управління фінансовою стійкістю підприємства. Механізм забезпечення фінансової стійкості слід визначити як систему форм, методів, прийомів, важелів, норм і нормативів, а також нормативно-правового, інформаційного, програмно-технічного та кадрового забезпечення, за допомогою яких на підприємстві досягається такий стан фінансових ресурсів, їх формування, розподілу та використання, що дозволяє підприємству розвиватися на основі зростання прибутку та капіталу при збереженні платоспроможності та кредитоспроможності в умовах допустимого рівня ризику [3, С. 26-31].

Таким чином, забезпечення фінансової стійкості в довгостроковій перспективі залежить від впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на діяльність підприємств, від можливостей сприяння ефективному управлінню фінансовою безпекою задля протистояння загрозам здійснення підприємницької діяльності.

#### **Список використаних джерел:**

1. Косарева І.П., Удовика Є.М. Удосконалення системи управління фінансовою стійкістю підприємств / Косарева І.П., Удовика Є.М. // Глобальні та національні проблеми економіки. - Випуск 23. 2018.- С.246-251.

2. Косарева І.П., Бут А.С. Механізм управління фінансовою стійкістю підприємства. Молодий вчений. 2017 р. - № 4 (44), Економічні науки. С. 678-682.

3. Притуляк Н. М. Ознаки фінансової стійкості – теоретична основа моделювання факторних систем / Н. М. Притуляк // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – № 1. – С. 26-31.

**УДК 338.24:658.152:621**

*Коваль З.О.*

Національний університет «Львівська політехніка»,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу

## **ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ СЦЕНАРНОГО АНАЛІЗУ У ФОРМУВАННІ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА**

Мінливість і непередбачуваність зовнішнього середовища сприяє пошуку підприємствами шляхів, що дали б змогу спрогнозувати хід подій та їх вплив на розвиток і функціонування цих підприємств [1, 2]. Методи сценарного аналізу, базуючись на побудові сценарію, тобто послідовності реакцій підприємства на події у динаміці, дають змогу дослідити не тільки ймовірність настання певних подій, але й характер їх впливу на діяльність підприємств, передбачити можливі наслідки цього впливу.

Важливою особливістю цього методу і його перевагою у порівнянні з іншими методами є розрахунок та дослідження ймовірностей розвитку подій. Оцінювання таких ймовірностей може стати підставою для вибору найбільш вдалої стратегії розвитку підприємства.

Ще однією, не менш важливою перевагою застосування цього методу є можливість дослідити усі види сценаріїв розвитку за допомогою аналізу кожного альтернативного варіанту стратегії підприємства при її виборі. Саме необхідність прогнозування можливостей розвитку підприємства та вибору оптимальної реакції на зміну зовнішніх та внутрішніх факторів створює передумови для застосування методу сценаріїв. Цей метод дає змогу спрогнозувати події, що можуть мати вплив на діяльність підприємства, оцінити ймовірність їх настання та ймовірні позитивні і негативні наслідки для підприємства. Побудова сценаріїв розвитку підприємства за тою чи іншою конкретною стратегією дає змогу порівнявши їх, обрати найбільш ефективну стратегію.

У час, коли зміни відбуваються дуже стрімко, швидка реакція на них, дасть змогу підприємству отримати значні конкурентні переваги. Метод сценаріїв можна вважати інструментом прогнозування та оцінювання альтернативних варіантів розвитку подій чи ситуацій за однакових початкових умов. Таким чином, до переваг застосування методів сценарного аналізу також

можна віднести можливість детального та ґрунтового аналізу причинно-наслідкового взаємозв'язку між вхідними умовами (можливостями і загрозами) і очікуваними результатами від вибору певного сценарію розвитку підприємства (відповідної стратегії). Цей метод тільки завойовує популярність, проте позитивні наслідки від його застосування очевидні.

Не слід забувати і про недоліки цього методу. В першу чергу, це – відсутність можливості через об'єктивні причини передбачити і врахувати увесь спектр подій, що можуть виникнути, і ситуацій, що можуть скластись у підприємства внаслідок їх впливу. А також складність розрахунків при застосуванні цих методів. Розрахунок впливів і взаємовпливів подій та факторів потребує широкого використання методів та прийомів математичного моделювання, що вимагає не тільки відповідних знань та умінь, але й часу. Проте, такі недоліки не применшують велику кількість переваг від застосування методів сценарного аналізу.

Як бачимо, формування сценарію передбачає розробку певного послідовного переліку дій, тому застосування цього методу для аналізу і вибору стратегії розвитку підприємства дасть змогу не тільки обґрунтувати вибір найбільш ефективної стратегії з поміж її альтернативних варіантів, але й отримати множинний план дій, яким можна скористатись у разі зміни умов та ситуацій у зовнішньому чи внутрішньому середовищах.

#### **Список використаних джерел:**

1. В. Чан Кім, Рене Моборн Стратегія блакитного океану / В. Чан Кім, Рене Моборн, пер. з англ. - К.: Клуб сімейного дозвілля, 2016. – 383 с.
2. Чухрай Н. І. Сутність і класифікація методів оцінювання ефективності маркетингових стратегій вартісно-орієнтованих підприємств / Н. І. Чухрай, З. О. Коваль // Актуальні проблеми економіки. - 2013. - № 7. - С. 118-129.

**УДК 657.1**

*Куць Т.В.*

Національний університет біоресурсів і природокористування України,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри статистики та економічного аналізу

*Новак Ю.В.,*  
магістр

### **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

Нині за умов самостійності суб'єктів підприємництва вагомого значення набуває реалізація економічних принципів самоокупності та самофінансування. Основною передумовою реалізації даних принципів виступає формування позитивних фінансових результатів підприємства, які завершують цикл його діяльності та виступають ціллю господарювання.

Результати характеризують всі сторони його операційної, фінансової, інвестиційної діяльності. Фінансові результати слугують чинниками для вибору структури та обсягу виробництва продукції, програм оптимізації витрат, кредитної політики, інвестиційних проектів, фінансових вкладень тощо. За прибуткової діяльності компанії створюються необхідні умови для розширення виробничо-технічної бази підприємства.

Можна стверджувати, що фінансовий результат підприємства є достатньо складною і багатовимірною економічною категорією. Інформація про фінансові результати відображається у фінансових звітах та є базою для аналізу його рентабельності та прибутковості. Дані обліку щодо доходів і витрат дають можливість поглибити аналіз діяльності для розроблення заходів щодо оптимізації рівня і структури витрат, а також усунення проблемних аспектів у формуванні доходів діяльності. Тому, для сучасних підприємств особливо актуальним є підвищення вимог до організації обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами.

Теоретико-методологічні та практичні питання щодо обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами досліджують ряд вчених: М. Білик, Ф. Бутинець, О. Гаращенко, Л. Гуцаленко, Я. Лебедзевич, В. Мец, Н. Правдюк, Г. Савицька, С. Червінська, О. Чернецька, Є. Шара.

Традиційно, обліково-аналітичне забезпечення розглядається як процес систематизації економічної інформації, яка генерується підсистемами обліку та економічного аналізу для задоволення інформаційних запитів керівників у процесі управління формуванням, розподілом та використанням фінансових результатів підприємства. При цьому, у системі управління відбувається процес отримання і накопичення інформації. При отриманні інформації приймаються оперативні управлінські рішення, тоді як накопичена інформація є джерелом для аналізу діяльності, оцінки ефективності прийнятих рішень та розроблення перспективного плану управління [3]. При визначенні фінансових результатів здійснюється оцінка ефективності попередніх управлінських рішень та узагальнення оперативних рішень щодо підвищення рівня результату. Процес управління фінансовими результатами спрямований на використання узагальнених даних для пошуку альтернатив підвищення рівня фінансового результату за окремими складниками для досягнення стратегічних цілей підприємства.

Важливу роль при формуванні інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів та обґрунтуванні управлінських рішень займає управлінський аналіз беззбитковості господарської діяльності [2].

При цьому, у роботах М. Білика розглядається важливість формування інформації про доходи і витрати підприємства для більш якісного і своєчасного обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами за рахунок ефективного використання можливостей управлінського обліку та економічного аналізу на всіх етапах формування фінансових результатів [1]. У сучасних умовах наголошується на необхідності підвищення рівня обліково-



аналітичного забезпечення управлінського процесу щодо доходів, витрат і фінансових результатів за звітними сегментами і центрами відповідальності підприємства.

Ефективна система обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства складається з наступних елементів: повне і своєчасне відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, які пов'язанні з формуванням доходів, витрат та результатів діяльності підприємства; обґрунтування системи аналітичних показників для оцінки ефективності процесів формування, розподілу та використання прибутку; провадження моніторингу фінансового стану підприємства; визначення порядку генерування необхідних для управління прибутком підприємства облікових даних та методики їх наступної трансформації в аналітичну інформацію; розробка та впровадження заходів, спрямованих на підвищення рівня рентабельності підприємства в короткостроковому та довгостроковому періодах, а також порядку здійснення контролю за їх виконанням.

### **Список використаних джерел**

1. Білик М. Д. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємств. Бізнес Інформ. 2015. № 4. с. 205-213.
2. Правдюк Н.Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства. Облік і фінанси. 2015. №4 (70). с. 53-60
3. Чернецька О. Облікове забезпечення системи управління фінансовими результатами в аграрних підприємствах. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. Вип.12. Ч.2. с.154-157

**УДК 331.5:631**

*Ланченко Є.О.*

Національний університет біоресурсів і природокористування України,  
к.е.н, доцент, доцент кафедри економіки праці та соціального розвитку

### **СТАТИСТИЧНИЙ ОБЛІК ЗАЙНЯТОСТІ НАСЕЛЕННЯ В АГРАРНІЙ СФЕРІ**

Згідно зі статистичною методологією [1] осіб, яких віднесли до категорії зайнятого населення, не означає, що всі вони мають офіційні робочі місця та сплачують податки з доходів фізичних осіб і грошові внески (ЄСВ) у державні позабюджетні фонди. Тому з категорією “зайнятість населення” потрібно бути обережним при її використанні, особливо при аналізі динаміки й установах тенденцій розвитку соціально-трудова відносин в аграрній сфері й на селі, де

багато людей працездатного віку зайняті в неформальному секторі аграрної економіки, а також будівництві, транспорті, сфері послуг тощо.

Позитивним фактом є прийняття нової редакції Закону України “Про зайнятість населення”, який вступив у силу з початку 2013 р. [2]. Юридично зайнятість трактується як не заборонена законодавством діяльність осіб, пов’язана із задоволенням їх особистих та суспільних потреб із метою одержання доходу (заробітної плати) у грошовій або іншій формі, а також діяльність членів однієї сім’ї, які здійснюють господарську діяльність або працюють у суб’єктів господарювання, заснованих на їх власності, у тому числі безоплатно. Тобто трактування практично відображає те, що зазначено в методології статистичного обліку щодо кількості зайнятого населення.

Нині статистичний облік проводиться за видами економічної діяльності й дані оприлюднюються в більшості випадків по сільському господарству разом із лісовим господарством, мисливством та пов’язаними з ним послуги. У статистичних збірниках, щорічниках, бюлетенях тощо можна зустріти інформацію по сільському господарству разом із мисливством без лісового господарства. Інколи дані представлено додатково ще з рибальством і рибництвом, але, зважаючи на їх невеликі значення, за допомогою них можна проводити аналіз стану розвитку сільського господарства.

Зважаючи на організаційні, технологічні й інші відмінні особливості вищезазначених напрямів діяльності, краще було б окремо подавати в статистичних виданнях дані по сільському, лісовому, мисливському й рибному господарствах у розрізі сільського й міського населення. Складність проведення досліджень соціально-економічних процесів у аграрній сфері полягає у відборі даних статистичного обліку зайнятого населення саме в аграрній сфері. Зайнятість в аграрній сфері – це населення, яке працює в аграрному секторі економіки (сільське господарство, первинна переробка й збут, сервісне обслуговування) та соціальной сфері на селі.

Протягом 2014-2017 рр. спостерігається тенденція до зменшення рівня зайнятості сільського населення до 54,4 %. У 2017 р. зайняті селяни переважно працювали за найпростішими професіями (39,8 %), продавцями (14), операторами технологічного обладнання й устаткування (11,7) та кваліфікованими робітниками з інструментами (9,6 %). Тоді як в містах за найпростішими професіями працює лише 10 % міського зайнятого населення, а керівниками (менеджерами) – 9,6 %, професіоналами – 22,1 %, фахівцями – 12,7 % тощо [1]. Трансформація ринку праці на селі свідчить про зміну кон’юнктури на користь більш кваліфікованої робочої сили.

У сільськогосподарському виробництві зосереджено разом із лісовим і рибним господарствами в 2017 р. 41,2 % зайнятого сільського населення, або 2,1 млн осіб. У торгівлі працює 10,5 %, промисловості – 10,2 %, будівництві – 6,5 % зайнятого сільського населення тощо. Разом із міським населенням, яке зайняте в сільському, лісовому й рибному господарствах, тут зайнято 2,5 млн осіб, у тому числі формальна зайнятість у формальному

секторі аграрної економіки становить лише 936,2 тис. осіб. З них 93,4 % беруть участь у трудовій діяльності в підприємствах, що становить 874,4 тис. осіб. Таким чином, лише кожен третій зайнятий у аграрних видах господарської діяльності є найманим працівником, суб'єктом господарської діяльності та має повний соціальний захист.

Абсолютний показник кількості найманих працівників на селі останні 4 роки становить близько 3,5 млн осіб, із них у сільських видах трудової діяльності (сільське, лісове, мисливське, рибне господарства) працює лише 12-14 %, або 638-710 тис. осіб, тобто кожний 6-й офіційно працюючий сільський мешканець (платник ЄСВ, застрахований у позабюджетних фондах). Для порівняння ще на початку 1990-х років останній показник становив більше 4 млн осіб, на початку ХХ ст. – більше 2 млн осіб [1].

Для з'ясування чисельності населення, яке не забезпечене роботою і/або власною справою та відповідним соціальним і пенсійним страхуванням, ми визначили такі 3 категорії сільського населення: 1) безробітне сільське населення за методологією МОП; 2) незастраховані самозайняті селяни (без “відкритої” трудової книжки, соціального захисту); 3) безкоштовно працюючі члени сім'ї в підприємствах. За досліджуваний період чисельність сільського населення, яке не забезпечене офіційними робочими місцями й не застраховане в позабюджетних соціальних фондах, незначно змінювалась і становить на кінець 2017 р. 1252,9 тис. осіб. У містах України цей показник становить 1514,9 тис. осіб.

Стратегічними імперативами забезпечення зайнятості в аграрній сфері є забезпечення економічної і соціальної ефективності виробництва продукції та розвитку аграрних соціально-трудових відносин у різних видах сільськогосподарських товаровиробників, які оптимально поєднують рослинництво й тваринництво, зокрема трудомісткі види виробництва продукції, відкривають переробні й логістично-збутові підрозділи, збільшують кількість робочих місць на селі з прийнятним рівнем оплати праці й режимом праці й відпочинку; підтримка розвитку фермерських господарств і сільськогосподарської кооперації тощо.

Обґрунтування соціально-трудових імперативів розвитку сільського господарства полягає у визначенні майбутньої ролі різних форм товаровиробників у забезпеченні раціональної зайнятості та мотивації праці в галузі в контексті розвитку сільських територій, формування й функціонування спроможних об'єднаних територіальних громад України. Виправданим позитивним напрямом сучасної аграрної політики є переорієнтація державної підтримки на розвиток малих і середніх сільськогосподарських товаровиробників та підтримку розвитку тваринництва.

Досліджуючи економічні засади й соціально-трудові імперативи розвитку 3 груп сільськогосподарських товаровиробників (велико-, середньо- й малотоварних), ми акцентуємо увагу на вирішенні проблем розвитку сільських територій. Так, у першій групі товаровиробників для утримання й збільшення

робочих місць, професіоналізації кадрів, удосконалення оплати праці, розвитку корпоративної соціальної відповідальності потрібно забезпечити інноваційний підхід, підтримувати енергоефективність, агропромислову інтеграцію тощо. Соціальним аспектом виробництва продукції закритого ґрунту в спеціалізованих агроформуваннях є зменшення сезонності праці. На прийнятному рівні рентабельності можна виробляти дану продукцію також у неспеціалізованих підприємствах, диверсифікувавши їхнє виробництво сільськогосподарської продукції.

У другій групі – забезпечення постійної формальної зайнятості та мотивації праці, створення агрокластерів в об'єднаних територіальних громадах, розвиток тваринництва, плідівництва й овочівництва закритого ґрунту в сільськогосподарських підприємствах можна досягнути завдяки диверсифікації та інтенсифікації виробництва продукції; агропромисловій інтеграції, оптимізації витрат і землекористування, розвитку державного сектора аграрної економіки.

У малих агрогосподарствах потрібно забезпечити освітню й дорадницьку діяльність, спеціалізацію і оптимізацію землекористування фермерськими господарствами по регіонах, стимулювати трансформацію ефективних сільських домогосподарств у фермерські господарства, популяризувати малий агробізнес на селі, залучати сезонних працівників (учнів, студентів). Має бути присутня ефективна державна політика й підтримка фермерського та кооперативного рухів на селі.

#### **Список використаних джерел:**

1. Публікації, статистична інформація, експрес-випуски Держстату України. URL: <http://ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 30.09.2019).
2. Про зайнятість населення: Закон України від 05.07.2012 № 5067 (із зм.). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5067-17> (дата звернення: 30.09.2019).

**УДК: 339.923**

*Мельянова Л.В.*

Національний університет біоресурсів і природокористування України,  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування

### **РОЗВИТОК ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В УМОВАХ ПОСИЛЕННЯ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ**

Економіка України знаходиться в умовах суттєвої трансформації пов'язаної з посиленням світових інтеграційних процесів, що вимагають науково-обґрунтованого підходу до реформування всіх інституційних ділянок, розробку конкретних заходів з вдосконалення обліку та аналізу з метою забезпечення ефективності їх функціонування.

Посилення світових інтеграційних процесів призводить до виникнення нових вимог щодо будь-якої інформації, зокрема, стосовно забезпечення її якості, що в свою чергу призводить до інтенсивного розвитку інформаційних технологій, просуває їх на одну з перших сходинок у переліку потреб трансформації країни та її інтеграції у світовий економічний простір.

Усі управлінські рішення приймаються на підставі отриманої інформації, яка є необхідним засобом їх розробки та реалізації. Значна питома вага в інформації, що використовується у процесі управління, належить даним отриманим в процесі проведення економічного аналізу, як взаємопов'язаних й взаємозумовлених методів вивчення і наукового дослідження певних явищ, процесів, дій, результатів, що застосовуються з метою:

виявлення закономірностей і тенденцій розвитку економічних процесів, встановлення та оцінки основних факторів, що позитивно чи негативно впливають на показники ефективності;

виявлення невикористаних резервів;

поліпшення показників діяльності окремих галузей, об'єднань, підприємств;

прогнозування і перспективного планування економічних процесів, а також, для розробки програм і рекомендацій подальшого ефективного розвитку.

В свою чергу, облікові дані бухгалтерського обліку є основним джерелом інформації для проведення економічного аналізу. В зв'язку з чим значно посилюється потреба у забезпеченні якості всієї інформації, що прямо чи опосередковано використовується при прийнятті управлінських рішень.

Обліковій інформації притаманні деякі особливості, що впливають із її сутності, зокрема: залежність від об'єкта управління; необхідність застосування операцій автоматизованого оброблення даних із забезпеченням високої точності результатів обчислень; необхідність стиснення розмірів даних при передаванні із нижчої ланки управління до вищої; необхідність нагромадження й тривалого зберігання тощо [2, с.257].

На якість інформації впливають й безліч інших факторів, одним з яких є методологія її формування, що зумовлює формування певних вимог щодо якості облікової інформації для суб'єктів господарювання на державному рівні з метою полегшення процесу прийняття рішень управлінцями всіх рівнів.

До основних з таких вимог належать: мінімальність і достатність інформації, суттєвість (інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів), забезпечення високої вірогідності відомостей, виключення багатозначності, оперативність, достовірність (інформація не містить помилок та перекозчень, які здатні вплинути на рішення користувачів цієї інформації), зіставність (надає користувачам можливість порівнювати облікові дані за різні звітні періоди, а також порівнювати ці дані з даними різних підприємств), простота сприйняття; зрозумілість користувачами, за умови, що ці користувачі мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті наведеної інформації.

Найважливішим джерелом сучасної системи інформаційного забезпечення процесу проведення економічного аналізу та прийняття управлінських рішень в умовах посилення світових інтеграційних процесів є фінансова звітність.

Підвищення ролі як фінансової звітності, так і бухгалтерського обліку в умовах посилення світових інтеграційних процесів є результатом істотного розширення кола суб'єктів які мають право приймати інвестиційні та інші господарські рішення спираючись на дані фінансової звітності суб'єкта господарювання.

В сучасних умовах, найперспективнішою системою обліку, що знаходить підтримку у широких колах користувачів різних країн світу є міжнародні стандарти фінансової звітності.

Принципи формування звітності згідно з міжнародними стандартами, роблять її зручнішою і дають змогу відображати реальний майновий стан суб'єкта господарювання. Позитивними аспектами застосування МСФЗ для внутрішніх та зовнішніх користувачів є:

відносна легкість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зовнішні ринки;

можливість оцінювати та порівнювати звітність суб'єктів господарювання різних країн;

прояв сучасних, міжнародних, уніфікованих та погоджених підходів до складання звітності, і, як наслідок, більшої довіри з боку потенційних користувачів до звітної інформації.

Безпосередньо фінансова звітність є сукупністю форм звітності, укладених на основі даних фінансового обліку з метою одержання користувачем узагальненої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства, а також змінах у його фінансовому стані за звітний період в установленій формі для прийняття цим користувачем визначених управлінських рішень [1, с. 248].

Необхідність її складання в умовах посилення світових інтеграційних процесів визначається потребами в інформації про результати діяльності та фінансовий стан різних суб'єктів господарювання країни. Така інформація отримується шляхом аналізу показників фінансової звітності, які надають загальну характеристику фінансово-майнового стану кожного суб'єкта господарювання.

Крім того, фінансова звітність сприяє забезпеченню виконання бухгалтерським обліком своїх функцій і, зокрема, збереженню майна конкретних власників, можливості визначення фінансових результатів кожної із господарських операцій суб'єкта господарювання та надання інформації про результати діяльності для прийняття виважених управлінських рішень.

Зростання попиту на своєчасну та достовірну обліково-аналітичну інформацію вимагає від суб'єктів господарювання запровадження та розвитку інформаційних систем і технологій, що спрощують і покращують умови роботи

працівників сфери обліку, аналізу та аудиту, пришвидшують обробку інформації, знижують витрати на проведення обліково-аналітичних процедур.

Ведення обліку, планування діяльності суб'єктів господарювання та багато інших завдань виконується за допомогою комп'ютерних систем. Посилення світових інтеграційних процесів призвело до необхідності розробки та постійного вдосконалення універсальних обліково-аналітичних комп'ютерних програм, що характеризуються достатньою легкістю настройки і адаптації до особливостей бухгалтерського обліку різних суб'єктів господарювання. Яскравими представниками таких програмних продуктів є «Акцент», «Парус», БЕСТ-Ф, «Бест Звіт Плюс», «Акцент-бухгалтерія» ІНЕК-АФСП, Audit Expert. Серед спеціальних аналітичних програм досить відомими є ІНЕК-аналітик, ІНЕК-інвестор, Project Expert, які дозволяють здійснити розробку бізнес-планів і інвестиційних проектів, а також провести оцінку їх економічної ефективності.

Значні переваги серед інформаційних систем мають ті, які дозволяють користувачеві змінювати алгоритми розрахунку показників, і навіть створювати власні методики зі своїм набором розрахункових показників. Це значно розширює рамки використання системи, але, з погляду розробників, значно ускладнює створення системи і, отже, підвищує її вартість [3, с. 311-314].

#### **Список використаних джерел**

1. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти. Львів: Новий світ, 2012. 504 с.
2. Писаревська Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту: навчальний посіб. К.: КНЕУ, 2014. 369 с. С. 24.
3. Соколова Г.Н. Информационные технологии экономического анализа. Л.: ЛТД, 2017. 650 с.

**УДК 33.021:658.152**

*Мулик Т.О.*

Вінницький національний аграрний університет,  
к.е.н., доцент, завідувач кафедри аналізу та статистики

### **АНАЛІЗ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ПРИВАБЛИВОСТІ В УМОВАХ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА**

В сьогочасних умовах господарювання аналіз інвестиційної привабливості та інвестиційної діяльності підприємства відіграє фундаментальну роль у ході прийняття управлінських рішень. Науковці вважають, що зі сторони внутрішніх користувачів це фактор впливу на подальшу стратегію діяльності підприємства та оцінку потенційних ризиків, для зовнішніх користувачів аналіз інвестиційної

привабливості та інвестиційної діяльності є основою для прийняття рішень щодо доречності спрямування власних коштів у підтримку діяльності суб'єкта господарювання у якості інвестицій або позик, оцінки вигоди від вкладення коштів та термінів отримання такої вигоди [1, с.189].

На сьогодні визначено чимало методик оцінки інвестиційної діяльності та інвестиційної привабливості. Чимало з них є недосяжними для зовнішніх користувачів через обмеження в інформації, необхідності в залученні додаткових експертів шляхом існування ряду показників, тощо.

Вважаємо, що для оптимізації процесу оцінки інвестиційної діяльності та інвестиційної привабливості доцільно проводити такий аналіз в два етапи, які пропонують Іонін Є. Є. та Щербіна А. О.:

1. Використання загального методу аналізу, а саме, горизонтального аналізу;

2. Розрахунок відносних коефіцієнтів щодо оцінки фінансової стійкості та платоспроможності з визначенням змін питомої ваги показників інвестиційної активності в структурі загальних пов'язаних показників[1, с.189].

На першому етапі доречним є застосування горизонтального аналізу динаміки показників фінансової звітності, що стосуються інвестиційної діяльності, для одержання загального уявлення про якісні зміни, які відбувались у структурі, а також динаміку цих змін з метою отримання достовірної інформації про фінансовий стан, платоспроможність підприємства [2].

На другому етапі виникає необхідність у вивченні змін відносних показників, розрахованих з ціллю обчислення платоспроможності та фінансової стійкості суб'єкту господарювання.

Нині широкого вжитку набули дві методики оцінки інвестиційної діяльності та інвестиційної привабливості підприємств з використанням розрахункових показників. В науковій літературі вони описуються наступним чином:

- 1) Метод рейтингової оцінки підприємства на основі даних фінансової звітності – оцінка фінансового стану підприємства, при якій оцінюється платоспроможність, фінансова стабільність, прибутковість і ділова активність підприємства. Перевагами використання методу є його застосування без залучення додаткових експертів, доступність інформації. Недоліком використання цього методу є припущення щодо наявності викривлень та недостовірності інформації у звітності.

- 2) Інтегральна оцінка інвестиційної привабливості - оцінка фінансового стану об'єкта інвестування, визначення вагомості групових та одиничних показників на основі експертних оцінок, визначення частки розмаху варіаційної множини, визначення ранжированого значення за кожним показником, розрахунок інтегрального показника. До переваг методу слід віднести повноту та високу достовірність отриманих результатів оцінки. Недоліком використання є необхідність залучення додаткових експертів для отримання такої інформації,



висока трудомісткість аналізу та значні витрати часу, що можуть призвести до втрати актуальності наданих аналітиками висновків внаслідок швидкої зміни ринкового середовища [3, с. 14].

Спираючись на зарубіжний досвід, розглянемо головні фактори, які впливають на інвестиційну привабливість підприємства (табл. 1). На думку видатного науковця О.П. Іванова, інвестори та кредитори повинні оцінювати їх для прийняття рішень стосовно виділення коштів на реалізацію інвестиційного проекту [4, с. 193-194].

Таблиця 1

**Чинники, які впливають на інвестиційну привабливість підприємства**

<b>Інвестиційна привабливість підприємства</b>	
<i>Зовнішні:</i>	<i>Внутрішні:</i>
– Галузь;	– Виробничий потенціал;
– Місцезнаходження;	– Фінансовий стан;
– Відносини з владою;	– Менеджмент;
– Власники	– Інвестиційна програма.

Джерело: [4, с. 193].

Із таблиці 1 видно, що чинники поділяють на зовнішні (зовнішнє середовище підприємства) та внутрішні (безпосередньо фактори, які контролює підприємство). Згідно з чинним законодавством, невід'ємною частиною підвищення інвестиційної привабливості підприємства є розробка інвестиційної програми, а саме – проекти та проектні роботи, прошиті, пронумеровані та підписані уповноваженою особою. Підприємства повинні провести точні розрахунки, зробити прогноз щодо отримання вигоди від вкладеного капіталу та відобразити їх у проектній роботі.

Активізація припливу інвестиційних надходжень можлива при вирішенні низки проблем, у першу чергу, на державному рівні. Для покращення рівня інвестиційної привабливості підприємства, в умовах забезпечення інвестиційної безпеки, науковці пропонують ряд рекомендацій, які ми підтримуємо:

- удосконалення нормативної законодавчої бази для покращення інвестиційного середовища країни;
- популяризація використання фінансового лізингу як нетрадиційного інвестиційного інструменту;
- структурна перебудова економіки на наукових принципах;
- удосконалення механізмів державного стимулювання інвестиційної активності, оцінка використання державних капіталовкладень підприємствами;
- вирівнювання платіжного балансу з метою запобігання зростанню боргової залежності держави та корпоративного сектору економіки і запобігання відтоку капіталу за кордон;
- розробка політики, спрямованої на захист інтелектуальної власності;
- розробка комплексу антикризових заходів, спрямованих на зниження темпів інфляції, стабілізації стану фондового ринку;

- поступовий перехід до складання річної звітності підприємств згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності;
- зменшення оподаткованого прибутку на певний відсоток інвестиційних витрат;
- надання фінансової допомоги у вигляді дотацій, субсидій, субвенцій, бюджетних позик на розвиток окремих регіонів, галузей, виробництв.

Отже, дослідження показали, що серед головних проблем зниження обсягів інвестування можна виділити такі, як недосконалість державного регулювання інвестиційної діяльності, нестабільна економічна та політична ситуація в країні, які потребують негайного врегулювання. Підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств в умовах забезпечення інвестиційної безпеки можливе при проведенні виваженої та обґрунтованої політики уряду щодо підтримки інвестиційної діяльності та виконанні запропонованих рекомендацій підприємствам та державним органам влади.

### **Список використаних джерел**

1. Щербіна А. О., Іонін Є. Є. Аналіз інвестиційної діяльності та інвестиційної привабливості підприємства. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. Том 1, № 10. 2018. С. 188-192
2. Бланк А. І. Управління використанням капіталу. Особливості форми фінансового інвестування капіталу. URL: <http://library.if.ua/book /157/10282.html>
3. Семчук Ж. В., Скриньковський Р. М. Система діагностики інвестиційної діяльності підприємства: теоретичні засади та методичні положення. *Науковий журнал «Агросвіт»*. 2015. №3. С. 12–17.
4. Іванов О.П. Інвестиційна привабливість акцій. *Збірник наукових статей*. М: Акціонер, 2002. №5. С. 192-197.

## УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ: АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ

*Шановні друзі, шановні колеги, запам'ятайте: всі філософи стверджують, що майбутнє – це минуле для сучасності. Досі ніхто не ризикнув сказати, що таке майбутнє? Тому якщо знехтуємо тим інструментом, через який можемо побачити майбутнє, то будемо довго шукати це майбутнє<sup>1</sup>.*

Формування стратегічного мислення в усі часи було одним з важливих питань управління економічними процесами, як на мікро- так і на макрорівні. Відсутність формалізованих уявлень щодо критеріїв оцінки ефективності економічної діяльності ускладнює прийняття адекватних стратегічних рішень, оскільки такі варіанти рішень ґрунтуються на слабкоструктурованих даних, що вимагає використання, у більшості випадків, евристичних методів прийняття управлінських рішень. Порушення логічного взаємозв'язку між етапами процесу прийняття управлінських рішень – планування, облік, аналіз, контроль та регулювання, апіорі призводить до прийняття неадекватного рішення. На сьогодні стоїть гостра проблема формування принципів, методів і прийомів планування та обліку, як основи інформаційного наповнення аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень, орієнтованих насамперед на стратегічні інтереси власників.

Важливими питаннями економіки підприємства є раціоналізація управлінського процесу, підвищення його ефективності, прийняття обґрунтованих, своєчасних і адекватних управлінських рішень у напрямі забезпечення його економічної безпеки. Тому дослідження системи економічної безпеки та її елементів у частині аналітичної складової та їхнього застосування в управлінні системою економічної безпеки підприємства є особливо актуальним.

Проблеми розвитку, теорії, методології та організації економічного аналізу досліджувалися вітчизняними та зарубіжними науковцями: М. Бакановим, М. Болухом, Г. Кірейцевим, О. Гудзинським, Є. Мнихом, Г.

---

<sup>1</sup> Доповідь професора Г.Г. Кірейцева на VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики» присвяченій 10-річчю ФАБФ АПКУ; 26-27 вересня 2013 року, м. Київ.

Савицькою, В. Савчуком, М. Чумаченко, Д. Шереметом та іншими. Їх внесок у розвиток аналітичної думки є вагомим, однак динамічні зміни сьогодення вимагають адаптації та необхідність всебічного перегляду базових положень теорії та методології економічного аналізу у контексті формування адекватної сучасним реаліям його парадигми.

Інформаційно-аналітичне забезпечення ефективного управління діяльністю суб'єктів господарювання потребує системного моніторингу, систематизації, узагальнення (забезпечується системою обліку), аналізу та контролю.

На більшості сільськогосподарських підприємств дві останні складові управління відсутні, на підприємствах відсутні кваліфіковані економісти, які могли б ефективно здійснювати аналіз основних показників діяльності підприємства і своєчасно розробляти пропозиції щодо забезпечення економічної безпеки.

Необхідність та ефективність інформаційно-аналітичного забезпечення управління діяльністю господарюючих суб'єктів залежить від багатьох чинників, які зводяться до двох груп: зовнішні – вплив оточуючого середовища; внутрішні – потенціал самого підприємства.

Сучасний стан та перспективний розвиток економічних відносин обумовлює необхідність розширення функцій економічного аналізу, виконання яких забезпечує економічну безпеку підприємства. Основні функції, як вважають більшість науковців, економічного аналізу – оціночна, діагностична та пошукова, погоджуючись з думкою О. І. Олійничука, доцільно доповнити захисною функцією [1], що обумовлюється, в більшій мірі, зростанням впливу зовнішніх факторів. За цих обставин інформаційно-аналітичне забезпечення прийняття рішень має бути спрямованим на виявлення та мінімізацію негативних чинників, сприяючи економічній безпеці підприємства.

Як зазначає Ковальчук Т. М., саме економічний аналіз дає можливість синтезувати знання філософії, політекономії, мікро- та макроекономіки, статистики, обліку, інформатики, моделювання тощо, що дає змогу на основі системного підходу пізнати сучасну економічну дійсність і ґрунтовно дослідити внутрішню логіку розвитку економічних явищ [2, с. 67].

На важливість аналізу при прийнятті управлінських рішень, звертали увагу багато науковців, і всі погоджуються з думкою, що в кінцевому результаті прийняттю будь-якого управлінського рішення передують економічний аналіз, який повинен бути спрямований на вивчення можливих альтернатив, зокрема тих, що сприяють досягненню прийнятного рівня економічної безпеки,

Отже, забезпечення економічної безпеки підприємства зумовлює необхідність використання такого інструментарію, як планування, облік, аналіз та контроль, з-поміж яких важко виділити головний.

Гоголь Т. вважає, що важливим для успішної організації планування на підприємствах реального сектору є створення ефективної інформаційно-аналітичної системи, що включає в себе: аналітичну підсистему – принципи і

методи планування; інформаційну підсистему – збір, обробка, зберігання, надання фінансової та економічної інформації щодо стану та динаміки внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства [3].

Лише синтез окремих інструментів в єдиній інформаційно-аналітичній системі підприємства здатен на синергетичний ефект, спрямований на забезпечення економічної безпеки підприємства.

У процесі еволюції системи господарювання аналіз став важливою складовою управління підприємства і, зокрема, у напрямі забезпечення його економічної безпеки. [4, с. 23].

Таким чином, перспективна спрямованість аналітичного забезпечення має орієнтуватись на формування стратегій підприємства, контроль за їх реалізацією та адаптацію до змін в умовах конфліктності, невизначеності зовнішнього середовища та ризиків задля досягнення економічної безпеки підприємства.

Розвиток економічного аналізу на сучасному етапі, насамперед, потребує зміни його парадигми з урахуванням інформаційно-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою підприємств. А це, в свою чергу, вимагає зміни парадигми економічного аналізу у часовій спрямованості з ретроспективно-оперативної на оперативно-стратегічну, що пов'язано із вирішенням низки теоретичних і методологічних питань.

#### **Список використаних джерел:**

1. Олійничук О. І. Система аналізу в управлінні підприємством, спрямованому на досягнення економічної безпеки / О. І. Олійничук / Ефективна економіка № 6, 2015 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4156>

2. Ковальчук Т. М. Сучасна парадигма науки “економічний аналіз” / Т. М. Ковальчук // Економіка АПК. – 2006. – №10. – С. 64–69.,

3. Gogol T. And Tactical Planning In The Management Of Financial And Economic Security Of Enterprises: Financial Component Strategies / T. Gogol, V. Nekhai, V. Kolotok/ Models and Technologies of Economic Systems Management (SMTESM 2019). Atlantis Press. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.atlantis-press.com/article/125917660>

4. Васильців Т. Г. Економічна безпека підприємництва України: стратегія та механізми зміцнення / Т. Г. Васильців / монографія. – Львів : Арал, 2008. – 384 с.

Нужна О.А.

Луцький національний технічний університет  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

Тлучкевич Н.В.

Луцький національний технічний університет  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

### АНАЛІЗ СТРУКТУРНИХ ЗМІН У ЧИСЕЛЬНОСТІ ЗАЙНЯТИХ ПРАЦІВНИКІВ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ ВОЛИНСЬКОЇ ОБЛАСТІ

Розвиток аграрного сектора економіки характеризується не лише стабільною тенденцією до зростання обсягів виробництва продукції, але й структурними змінами.

Проведемо аналіз структури зайнятих працівників на підприємствах Волинської області з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (таблиця 1).

Таблиця 1

#### Структура зайнятих працівників на підприємствах Волинської області з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства

Вид економічної діяльності	Рік	Питома вага, %				
		всього	у тому числі			
			великі підприємства	середні підприємства	малі підприємства	з них мікропідприємства
Всього	2010	100	12,17	56,72	31,11	9,94
	2015	100	9,11	61,72	29,17	12,07
	2016	100	9,78	61,61	28,61	11,57
	2017	100	15,22	55,95	28,83	12,43
	2018	100	20,29	53,31	26,39	10,86
Сільське, лісове та рибне господарство	2010	100	-	66,56	33,44	14,15
	2015	100	-	67,99	32,01	15,55
	2016	100	-	68,22	31,78	14,93
	2017	100	-	67,85	32,15	16,93
	2018	100	-	69,17	30,83	14,94

\* Розрахунки автора за даними Волинського обласного управління статистики [1]

За даними таблиці 1, протягом досліджуваного періоду на підприємствах Волинської області найбільше зайнятих працівників на середніх підприємствах – близько 55-60%. На малих підприємствах області працює близько 30% зайнятих працівників і на великих підприємствах близько 10-20%. Протягом 2015-2018 років питома вага зайнятих працівників на великих підприємствах зростає від 9,11% у 2015 році до 20,29% у 2018 році, тобто на 11,18 пунктів структури. В той же час спостерігається зменшення питомої ваги зайнятих працівників на середніх підприємствах (від 61,72% у 2015 році до 53,31% у

2018 році, тобто на 8,40 пунктів структури) і малих підприємствах (від 29,17% у 2015 році до 26,39% у 2018 році, тобто на 1,22 пунктів структури).

Варто зазначити, що на мікропідприємствах Волинської області зросла питома вага зайнятих працівників від 9,94% у 2010 році до 12,43% у 2017 році, тобто на 2,49 пункти структури. Однак у 2018 році показник зменшився і практично досягнув рівня 2010 року (10,86%).

У сільському, лісовому і рибному господарстві Волинської області, за даними таблиці 1, протягом досліджуваного періоду близько 2/3 зайнятих працівників було на середніх підприємствах і близько 1/3 на малих підприємствах. Значних змін у структурі не спостерігається. Однак варто зазначити, що на мікропідприємствах сільського, лісового і рибного господарства Волинської області зросла питома вага зайнятих працівників від 14,15% у 2010 році до 19,93% у 2017 році, тобто на 2,78 пункти структури. Але вже у 2018 році показник зменшився і практично досягнув рівня 2010 року (14,94%).

Аналіз показав, що у загальній кількості зайнятих працівників на підприємствах Волинської області близько 11-15% становлять зайняті працівники на підприємствах сільського, лісового і рибного господарства. При цьому спостерігається поступове зменшення (за винятком 2016 року) даного показника: 14,9% у 2010 році, 12,9% у 2015 році, 13,4% у 2016 році, 12,5% у 2017 році і 10,9% у 2018 році (таблиця 2).

Таблиця 2

**Питома вага кількості зайнятих працівників на підприємствах сільського, лісового і рибного господарства Волинської області у кількості зайнятих працівників на підприємствах області відповідної величини**

Вид економічної діяльності	Рік	Питома вага, %				
		всього	у тому числі			
			великі підприємства	середні підприємства	мали підприємства	з них мікропідприємства
Всього	2010	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	2015	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	2016	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	2017	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
	2018	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Сільське, лісове та рибне господарство	2010	14,9	-	17,5	16,0	21,2
	2015	12,9	-	14,2	14,1	16,6
	2016	13,4	-	14,8	14,8	17,2
	2017	12,5	-	15,2	13,9	17,0
	2018	10,9	-	14,1	12,7	14,9

\* Розрахунки автора за даними Волинського обласного управління статистики [1]

У загальній кількості зайнятих працівників на середніх підприємствах області кількість зайнятих працівників на середніх підприємствах сільського,

лісового і рибного господарства становлять 17,5% у 2010 році, 14,2% у 2015 році, 14,8% у 2016 році, 15,2% у 2017 році і 14,1% у 2018 році.

У загальній кількості зайнятих працівників на малих підприємствах області кількість зайнятих працівників на малих підприємствах сільського, лісового і рибного господарства становлять 16,0% у 2010 році, 14,1% у 2015 році, 14,8% у 2016 році, 13,9% у 2017 році і 12,7% у 2018 році.

У загальній кількості зайнятих працівників на мікропідприємствах області кількість зайнятих працівників на мікропідприємствах сільського, лісового і рибного господарства становлять 21,2% у 2010 році, 16,6% у 2015 році, 17,2% у 2016 році, 17,0% у 2017 році і 14,9% у 2018 році.

Графічно питома вага кількості зайнятих працівників на підприємствах сільського, лісового і рибного господарства Волинської області у кількості зайнятих працівників на підприємствах області відповідної величини подана на рис. 1.

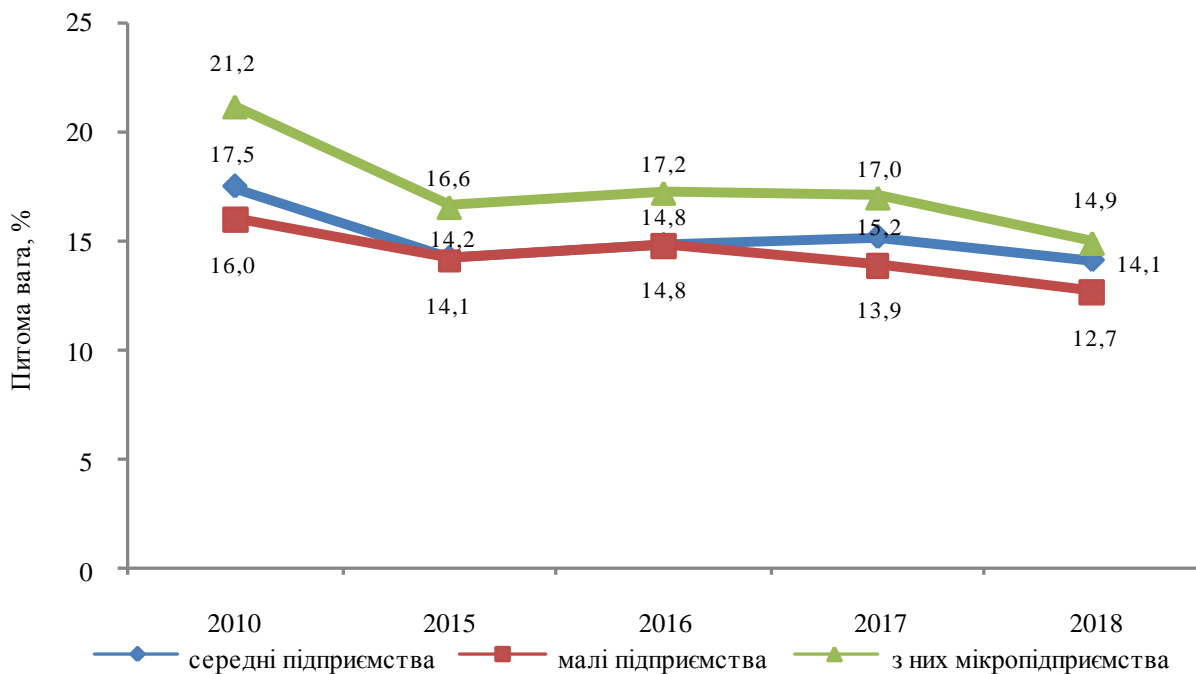


Рис. 1 Питома вага кількості зайнятих працівників на підприємствах сільського, лісового і рибного господарства Волинської області у кількості зайнятих працівників на підприємствах області відповідної величини у 2010 році і 2015-2018 роках, %

Таким чином, у чисельності зайнятих працівників на підприємствах Волинської області спостерігаються певні структурні зміни, зокрема, зростає питома вага кількості працівників на великих підприємствах. У сільському, лісовому і рибному господарстві Волинської області протягом досліджуваного періоду зростає питома вага кількості працівників на середніх підприємствах.

### Список використаних джерел

1. [http://www.lutsk.ukrstat.gov.ua./13\\_19.htm](http://www.lutsk.ukrstat.gov.ua./13_19.htm).



*Парасій-Вергуненко І.М.*  
ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет імені Вадима Гетьмана»  
д.е.н., професор, професор кафедри  
обліку в кредитних і бюджетних установах  
та економічного аналізу

## **РОЗВИТОК АНАЛІТИЧНИХ КОМПЕТЕНТНОСТЕЙ СТУДЕНТІВ ЕКОНОМІЧНИХ СПЕЦІАЛЬНОСТЕЙ: ЗАПИТИ СЬОГОДЕННЯ ТА МАЙБУТНЬОГО**

В сучасних умовах становлення ринкової економіки, акцентованих на діджиталізацію системи корпоративного управління економічних суб'єктів, конкурентоспроможність випускників навчальних закладів залежить від рівня їх економічної культури, вміння аналітично мислити та володіти сучасними методами та ІТ-технологіями обробки інформації в умовах цифрової економіки. Базовими навчальними дисциплінами, які покликані виховати конкурентоспроможного спеціаліста, розвинути економічну культуру, вміння дискутувати, обґрунтовувати та відстоювати свої переконання, приймати виважені рішення є «Аналіз господарської діяльності», «Економічний аналіз», «Бізнес-аналіз», «Фінансовий аналіз», «Корпоративний аналіз», «Стратегічний аналіз». Вивчення методики аналітичного дослідження фінансово-господарської діяльності підприємств є найважливішою складовою професійної освіти спеціалістів економічного профілю для вищої ланки управління (топ-менеджерів).

Володіння сучасним аналітичним інструментарієм створює суттєві конкурентні переваги для фахівців економічного профілю. Наразі на ринку праці існує нагальна потреба в таких спеціалістах як бізнес-аналітик, фінансовий аналітик, бухгалтер-аналітик в системі контролінгу або управлінського обліку, спеціаліст з аналізу та управління активами та пасивами. При цьому особлива увага звертається на володіння основами фінансового та бізнес-аналізу з використанням комп'ютерних технологій при прийнятті на роботу в великі іноземні компанії (аудиторські компанії великої четвірки, банки з іноземним капіталом, страхові та консалтингові компанії, компанії з управління активами та пасивами, оціночні компанії). Це робить професію аналітика ( в тому числі бізнес-аналітика) однією з найвпливовіших та затребуваних у фінансовому світі.

Застосовуючи свої аналітичні здібності, економісти-аналітики на основі ретроспективного аналізу і виявлення відповідних тенденцій розвитку, що склалися у минулому, прогнозують напрями господарської діяльності компаній шляхом визначення, проектування і управління спектром фінансових ризиків та надання повної інформації керівникам вищих ланок управління про оптимальні

шляхи досягнення довготермінових стратегічних рішень. Також вони надають аналітичне обґрунтування найбільш раціональних способів розв'язання проблем, що виникають в поточній операційній діяльності. Комплексний підхід до проведення аналітичних досліджень дає змогу побачити підприємство як цілісну мікроекономічну систему, що дає повну уяву про напрями досягнення стратегічних цілей з урахуванням відповідних взаємозв'язків між факторами внутрішнього та зовнішнього середовища.

Роль та значення бізнес-аналітика в сучасному економічному просторі зумовлені основними завданнями аналізу в мікроекономічній системі фінансового менеджменту, зокрема: аналіз та управління ризиками, побудова фінансових моделей, які відповідають конкретним умовам ведення бізнесу, проведення комплексного аналізу діяльності компанії і надання їх результатів вищій ланці керівників у зрозумілій формі, проведення ситуаційного аналізу ефективності та доцільності того чи іншого управлінського рішення, виконання прогностичних фінансових розрахунків, надання фінансових консультацій щодо шляхів підвищення ефективності діяльності та вибору оптимальних стратегічних рішень.

Вчені і викладачі економічного профілю розуміють необхідність нових підходів до викладання та вивчення цих навчальних дисциплін та перенесення акцентів на комплексність та системність аналітичного дослідження діяльності підприємства як цілісної мікроекономічної системи. Оновлені програми курсів «Аналіз господарської діяльності» та «Економічний аналіз» відповідають процесу прийняття управлінських рішень, зокрема трьома його складовими: плануванню, контролю і регулюванню господарської діяльності. Посилення аналітичних компетентностей економістів дозволяє комплексно дослідити діяльність підприємства як єдиної мікроекономічної системи; побачити цілісну картину та оцінити наслідки прийняття управлінських рішень різними фахівцями (маркетологами, фінансистами, менеджерами, кадровиками; визначити конкурентну позицію підприємства на ринку, його конкурентоспроможність, оцінити ефективність його діяльності порівняно з іншими підприємствами галузі.

Основними елементами новизни курсу «Аналіз господарської діяльності» є включення нових тем в програму та коригування змістовного наповнення старих традиційних тем. Зокрема, пропонується суттєво розширити інструментарій аналітичних досліджень такими сучасними методичними прийомами як матричний аналіз, аналіз в системі координат, методи прогнозування, АСФ-технології, АВС-аналіз, SWOT-аналіз; систематизація методик побудови рейтингових оцінок та інших методів зведення одиничних показників в комплексну оцінку; орієнтація на використання не тільки одиничних показників, а й логіко-дедуктивних та емпірико-індуктивних систем показників, що дозволяє дотримуватись принципу комплексності та системності; перспективна спрямованість аналітичних досліджень та використання сценарного і ситуаційного підходів.

Важливими сучасними напрямками аналітичного дослідження економістів-аналітиків мають стати такі нові напрями досліджень, як діагностика внутрішнього потенціалу підприємства та аналіз впливу зовнішнього середовища; методика конкурентного аналізу (елементи бенчмаркінгу); аналіз конкурентоспроможності підприємства; аналітична оцінка ефективності окремих бізнес-процесів та роботи центрів відповідальності на підприємстві; методичні основи стратегічного та соціально-економічного аналізу; комплексний аналіз сталого розвитку компаній з урахуванням оцінки соціальної відповідальності бізнесу та аналізу екологічної складової діяльності компаній, врахування галузевих особливостей при оцінці критеріальних значень окремих показників. Не менш актуальними методологічними питаннями економічної науки є використання обліково-аналітичного забезпечення в процедурах оцінки вартості компаній та окремих її активів.

Сучасні підходи до інформаційного наповнення аналітичних дисциплін, передбачають переорієнтацію на нові цілі та задачі управлінського процесу, зорієнтованого на стратегічний підхід з урахуванням принципів корпоративного управління. Відтак, виникає потреба до посилення аналітичних компетентностей студентів через введення нових аналітичних дисциплін, які враховують сучасні тенденції розвитку бізнес-структур в Україні. В ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» розроблено інноваційну дисципліну «Корпоративний аналіз та бізнес-діагностика», яка ґрунтується на базових знаннях, сформованих при вивченні дисциплін «Теорія економічного аналізу», «Аналіз господарської діяльності», «Стратегічний аналіз», але додатково враховує сучасні потреби корпоративного управління. Особливістю даного курсу є аналітичне забезпечення і контроль дотримання інтересів всіх учасників корпоративного управління і насамперед, власників. При цьому базовими принципами аналітичного дослідження є комплексний підхід, який забезпечується транспарентною інформацією, що формується в інтегрованій звітності корпоративних підприємств (звіту з управління). Це означає, що оцінювання ефективності корпоративного управління не обмежується фінансовими бізнес-індикаторами, але й включає оцінювання таких складових як: іміджево-брендова, кадрова, партнерська, соціальна, екологічна, фінансова, адміністративна, техніко-технологічна, корпоративна культура, інформація про які має знайти своє відображення в інтегрованій звітності. Чимале значення в корпоративному аналізі набуває інформація про структуру та концентрацію корпоративної власності, на основі якої робиться висновок про корпоративну стійкість компаній. При цьому акцент зроблено на стратегічному підході до аналізу діяльності корпоративних підприємства, який враховує вплив зовнішнього середовища. Відтак, посилюється навантаження на інформаційне забезпечення корпоративного аналізу через змістовне розширення інтегрованої звітності зазначеними вище напрямками.

Реформування навчальних програм підготовки бакалаврів та магістрів закладів вищої освіти, що готують фахівців економічного профілю сприятиме посиленню аналітичних компетентностей майбутніх фахівців з економічних спеціальностей, суттєво підвищить якість їх теоретичної та практичної підготовки, є запорукою підвищення конкурентоспроможності студентів-випускників на ринку праці.

УДК 332.2.338.432

*Савчук В.К.*

Національний університет біоресурсів  
і природокористування України, д.е.н., професор,  
професор кафедри статистики та економічного аналізу

### **ЯКІСНІ ПАРАМЕТРИ ҐРУНТУ – ЯК ЧИННИК СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА**

Собівартість продукції – один із основних результативних показників діяльності суб'єктів господарювання. Визначення її рівня було і залишається предметом дискусії науковців та практиків. Найчастіше дискутуються питання, пов'язані з тим, які витрати включати в собівартість продукції, за якою ціною списувати на виробництво витрати сировини і матеріалів, за яким методом нараховувати амортизацію, як віднести на конкретний вид продукції непрямі витрати, зокрема загальновиробничі та адміністративні [1, с. 103-122]. Робиться спроба враховувати при визначенні собівартості продукції витрати, пов'язані із збутом продукції, зокрема, зумовлених розширенням/збереженням ринків продажу, наростанням конкуренції, підвищенням вимог споживачів/покупців тощо.

На складність визначення об'єктивного рівня собівартості звертає увагу професор І. Садовська. Ця складність, на її думку, пов'язана з необхідністю враховувати витрати, зумовлені ризиками та невизначеністю умов діяльності підприємства, сервісом і гарантіями споживачам, включенням трансакційних витрат, які досить складно ідентифікувати [2].

Специфічним чинником, який впливає на формування собівартості продукції рослинництва є те, що вона виробляється за допомогою ґрунту, якість якого в процесі її виробництва може змінюватися. В сучасних умовах, як правило, в бік погіршення, що є наслідком недотримання науково обґрунтованих сівозмін, збільшення частки в структурі посіву зернових та олійних культур, низької культури землеробства тощо. Сучасна методика визначення собівартості не передбачає врахування витрат на виробництво продукції рослинництва, зокрема, пов'язаних із зміною якості ґрунту, зумовленої недотриманням балансу внесення і виносу поживних речовин.

Для врахування якісних змін ґрунту, на перших порах, можна обмежитися визначенням вмісту у ґрунті основних поживних речовин - азоту, фосфору і калію (NPK) до посіву культур та після їх збирання. В сьогоdnішніх умовах визначати вміст поживних речовин у ґрунті не складно і без значних витрат коштів оскільки є розроблені та апробовані методи та інструменти, які дозволяють оперативно визначати їх вміст [3, с. 25]. Для визначення якісних параметрів ґрунту можна скористатися і матеріалами, одержаними з використанням ГІС технологій [4], хоча результати про рух поживних речовин будуть менш точними і затратнішими.

Величину витрат від зміни вмісту поживних речовин можна визначати за діючими цінами добрив, які використовує підприємство. У структурі витрат і собівартості зміну балансу поживних речовин доцільно показувати окремою статтею з виокремленням елементів поживних речовин. При цьому величину витрат, зумовлених підвищенням у ґрунті вмісту поживних речовин після збирання урожаю сторнувати з дебета рахунку 231 «Рослинництво», а зменшення показувати як додаткові витрати на вирощування певної культури.

Врахування зміни якісних параметрів земель сільськогосподарського призначення дало б змогу:

- точніше визначати рівень собівартості одиниці продукції рослинництва;
  - підвищувати культуру землеробства, через розробку і дотримання науково обґрунтованих сівозмін, систем удобрення та обробітку ґрунту;
  - поліпшувати взаємовідносини між власниками земельних ділянок та орендарями/користувачами з врахуванням зміни якості та реальнішої величини грошової оцінки земельних ділянок;
  - оптимізувати, розмір податку за користування земельними ділянками;
  - обґрунтованіше визначати напрями та величину державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників;
  - налагодити дійовий контроль за якісними параметрами земель сільськогосподарського призначення та дотриманням екологічних вимог.

### Список використаних джерел

1. Савчук В.К. Економічний аналіз діяльності підприємств і організацій АПК. –К.: Урожай, 1991. – 221с.
2. Садовська І.Б. Розвиток теорії, методології і практики управлінського обліку: інституціонально-інжинірингові аспекти. «Автореферат дисертації на здобуття ступеня доктора економічних наук. – К.: «ЦП «КОМПРИНТ», 2018, -- 39с.
3. Gaki P., Starodub N.F. The quality of food is a determining factor of human health. //”Екологія – філософія існування людства”. Збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих учених (м.Київ, НУБіП України,.24-26 квітня 2018 року). –К.: УкрДГРІ, --116с., С. 24-25.

4. Машкова Т.В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь. «Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. –К.: «ЦП «КОМПРИНТ», 2016, -- 24с.

**УДК 65.012.123**

*Томашук І.В.*

Вінницький національний аграрний університет  
асистент кафедри аналізу та статистики

### **ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ КАДРОВИМ ПОТЕНЦІАЛОМ СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЙ**

Управління кадровим потенціалом підприємств на сільських територіях починається з аналізу, який має розкрити зміни кадрового потенціалу працівників під впливом низки факторів, визначити раціональність їх використання, ступінь відповідності потребам підприємства. В сучасних умовах розвитку економіки такий аналіз особливо необхідний, оскільки його результати слугують основою для розробки прогнозів в сфері праці (можливої потреби в робочій силі, її кваліфікації тощо), плануванні заходів з підбору, навчання та адаптації кадрів.

Для управління виробництвом на сільських територіях потрібно мати повну та правдиву інформацію про хід процесів, пов'язаних з кадрами, про хід виконання планів. Тому однією з функцій управління кадровим потенціалом сільських територій є облік кадрів. Він забезпечує постійний збір, систематизацію та узагальнення даних, необхідних для управління кадровим потенціалом та контролю за ходом виконання планів і завдань [1,2].

Як функція управління аналіз кадрового потенціалу тісно пов'язаний з плануванням, оскільки без глибокого аналізу неможливе здійснення цих функцій.

Аналіз кадрового потенціалу це діяльність, що проводиться на різних етапах функціонування системи управління персоналом для різних цілей (рис.1).

<b>Характеристика</b>	
<b>I</b>	При визначенні потреби в персоналі на етапі кадрового планування. Оцінюється існуючий кадровий потенціал і формуються вимоги до залучення персоналу;
<b>II</b>	при відборі персоналу (на етапі його залучення) з метою визначення прийнятності кандидатів на вакантні посади;
<b>III</b>	при визначенні потреби у підвищення кваліфікації персоналу на етапі його навчання та розвитку. Оцінюється існуючий рівень персоналу порівняно з необхідним і визначається необхідність навчання конкретних працівників,

	перевіряється відповідність посади працівників їх компетентності;
<b>IV</b>	при атестації персоналу, що проводиться регулярно для оцінки стану рівня кадрового потенціалу та вироблення регулюючих впливів широкого кола, в тому числі: для вжиття заходів з винагород, просування, покарання, звільнень; розробки заходів змотивації та стимулюванню праці; планування кадрового резерву; планування персональних переміщень.

**Рис. 1. Основні цілі аналізу кадрового потенцілу**

*Джерело: сформовано за результатами дослідження*

Роль аналізу кадрового потенціалу як засобу управління з кожним роком зростає. Це обумовлено різними обставинами. По-перше, необхідністю неухильного підвищення ефективності використання кадрового потенціалу у зв'язку з підвищенням науко- і капіталомісткості виробництва. По-друге, переходом до ринкових відносин. По-третє, створенням нових форм господарювання. У цих умовах керівник підприємства не може розраховувати тільки на свою інтуїцію (рис. 2.) [1,2].

		<b>Принципи управління кадровим потенціалом</b>	<b>Реалізація принципів завдяки економічному аналізу</b>
<b>I</b>	<input type="checkbox"/>	Орієнтація на зовнішні умови	Аналіз зовнішнього середовища
<b>II</b>	<input type="checkbox"/>	Існування стратегії розвитку	Аналіз стратегічних планів підприємства
<b>III</b>	<input type="checkbox"/>	Трансформація критеріїв оцінки ефективності рівня кадрового потенціалу	Аналіз рівня заробітної плати, інтелектуального капіталу, продуктивності праці персоналу
<b>IV</b>	<input type="checkbox"/>	Зворотній зв'язок	Аналіз впливу зовнішнього середовища на зміну кадрового потенціалу
<b>V</b>	<input type="checkbox"/>	Верховенство ієрархії управління над кадровими інтересами	Аналіз відповідності кадрової політики цілям і завдання управління кадровим потенціалом
<b>VI</b>	<input type="checkbox"/>	Комплектність повноважень	Аналіз виконання повноважень працівника та покладених на нього завдань
<b>VII</b>	<input type="checkbox"/>	Нагляд	Аналіз результатів роботи працівника
<b>VIII</b>	<input type="checkbox"/>	Перспективність	Аналіз перспектив розвитку підприємства (стратегічний аналіз)
<b>IX</b>	<input type="checkbox"/>	Комфортність	Аналіз умов роботи працівників
<b>X</b>	<input type="checkbox"/>	Координація Адаптивність планів	Аналіз взаємозв'язку керівників і працівників підприємства Аналіз впливу зміни ситуації на плани підприємства
<b>XI</b>	<input type="checkbox"/>	Співробітництво	Аналіз засобів впливу на персонал
<b>XII</b>	<input type="checkbox"/>	Мотивація	Аналіз мінімізації нереалізованих

			можливостей
<b>XIII</b>	<input type="checkbox"/>	Цільова орієнтація	Аналіз розвитку та підвищення кваліфікації працівників
<b>XIV</b>	<input type="checkbox"/>	Комплексний підхід до управління кадровим потенціалом підприємства	Комплексний аналіз складових елементів системи управління кадровим потенціалом
<b>XV</b>	<input type="checkbox"/>	Єдність технології та організації праці	Аналіз впливу зміни технології на якість кадрів
<b>XVI</b>	<input type="checkbox"/>	Активна взаємодія сторін	Аналіз впливу розвитку кадрового потенціалу на прибутковість підприємства
<b>XVII</b>	<input type="checkbox"/>	Науковість	Аналіз використання наукового підходу при управління кадровим потенціалом
<b>XVIII</b>	<input type="checkbox"/>	Прозорість	Аналіз єдності рішень, планів у всіх підрозділах підприємства

**Рис.2. Реалізація принципів управління кадровим потенціалом**

*Джерело: сформовано за результатами дослідження*

Саме реалізація зазначених принципів через аналітичні дослідження дає можливість поглибленого вивчення та оцінки ефективності управління кадровим потенціалом підприємств на сільських територіях.

Важлива особливість аналізу як системи внутрішньовиробничого управління полягає в тому, що вона заснована на прийнятті рішень на базі багатоваріантних економічних розрахунків і зорієнтована на створення організаційних, економічних та юридичних умов для високоефективного функціонування та розвитку сільських територій загалом. Велике місце в питанні оцінки особистості займає величина людського капіталу працівника, або вартісна оцінка інвестицій, що є заставою його майбутнього успіху - це затрати на отримання освіти, на підвищення кваліфікації, систематичну самоосвіту, перепідготовку, вкладення в фізичний стан [1,2].

За твердженням К.Маркса, «Витрати на освіту різняться в залежності від кваліфікації робочої сили». Зінов'єв І.Ф. рекомендує розрахунок коефіцієнта професійної перспективності співробітника, що відобразить ефективність його характеристик про освіту, досвід та вік  $K=O \times (1 + c/4 + B/18)$ ,

де  $O$  – оцінка рівня освіти,  $C$  – стаж роботи по спеціальності ( в 4 рази менше впливає на результативність роботи, ніж освіта),  $B$  – вік (у 18 разів менше впливає на результативність роботи, ніж освіта).

Згідно деяких методик для оцінки ефективності використання кадрового потенціалу розраховують коефіцієнт використання робочого часу спеціаліста:

$K_v = K_e \times K_p$ , де  $K_e$  – коефіцієнт результативності використання робочого часу спеціаліста  $K_e = 1 - Z/\Phi$

( $Z$  – затрати часу певного спеціаліста на виконання певного виду робіт,  $\Phi$  – номінальний фонд робочого часу даного спеціаліста),



КР – коефіцієнт раціональності використання робочого часу  $КР = 1 - (Уф - Упл)$ ,

(Уф – фактична питома вага всіх елементів затрат робочого часу, %, Упл – планова їх питома вага, %) [3].

Вважаємо доречним визначення певної мети діяльності підприємства на конкретний період та проведення оцінки її досягнення певними носіями інтелектуального потенціалу. При цьому доцільно оцінити складові характеристики використання інтелектуальних потенціалів, порівняти їх з попередніми.

#### **Список використаних джерел:**

1. Абесінова О.К. Економічний аналіз в системі управління кадровим потенціалом підприємства. *Інноваційна економіка*. 5'2014[54] С. 302-307.
2. Томашук І.В., Вольська Л.Л. Аналіз фінансового стану та інвестиційної привабливості Вінницького регіону. *Економіка та суспільство*. № 20. 2019. С. 477-487.
3. Розвиток кадрового потенціалу підприємства. URL: <http://dspace.tneu>.

**УДК 657.1, 336.74**

*Томчук О.Ф.*

Вінницький національний аграрний  
університет, к.е.н., доцент, доцент кафедри  
аналізу та статистики

### **МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ: НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ**

Незважаючи на значну кількість праць, присвячених методології аналізу дебіторської заборгованості у процесі прийняття управлінських рішень, виявлені недоліки свідчать про те, що ця проблема не є вирішеною і методика аналізу потребує подальшого розвитку і вдосконалення.

Аналіз та оцінка стану дебіторської заборгованості в системі управління підприємством передбачає зовнішній та внутрішній аналіз, виявлення можливостей, ризиків та загроз, облік ресурсів та встановлення обмежень у часі щодо досягнення поставлених цілей, визначення середнього розміру фінансових активів, які перебувають у формі дебіторської заборгованості, їх питомої ваги в загальній сумі оборотності активів підприємства, поділ та оцінку дебіторської заборгованості за окремими її видами та строками погашення.

Стосовно удосконалення аналізу дебіторської заборгованості О.М. Кияшко запропоновано та обґрунтовано необхідність поєднання традиційного економічного аналізу основних показників та інструментів обліку в системі управління підприємством. Ця методика дасть змогу виявити нереалізовані

вигоди підприємства, зміцнити його фінансовий стан, збільшити стійкість та ефективно контролювати грошові надходження в погашення дебіторської заборгованості. Крім того, використання методик управлінського обліку сприятиме збереженню власного капіталу підприємства [1, с. 14].

О.Є. Федорченком розроблено та запропоновано модель методики проведення аналізу дебіторської заборгованості в системі управління підприємств, що, на нашу думку, є найбільш оптимальною [2, с. 12]. Автор пропонує залежно від специфіки діяльності підприємства розглядати такі види аналізу: ABC-аналіз, XYZ-аналіз, EVA-аналіз.

ABC-аналіз є одним з методів раціоналізації, який може використовуватися в усіх функціональних сферах діяльності підприємства. ABC-аналіз дозволяє:

- виділити найбільш суттєві напрями діяльності;
- спрямувати ділову активність у сферу підвищеної економічної значущості і одночасно понизити витрати в інших сферах за рахунок усунення зайвих функцій і видів робіт;
- підвищити ефективність організаційних і управлінських рішень завдяки їх цільовій орієнтації.

XYZ-аналіз дозволяє класифікувати ресурси підприємства залежно від характеру їх використання і точності прогнозування змін в їх потребі. Основна ідея XYZ-аналізу полягає в групуванні об'єктів за однорідністю параметрів, що аналізуються, іншими словами – за коефіцієнтом варіації.

EVA-аналіз забезпечує отримання кориснішої інформації щодо ефективності проведених у минулих періодах операцій, ніж облікові засоби вимірювання ефективності діяльності підприємства, такі як прибуток, рентабельність капіталу або темпи зростання чистого прибутку у розрахунку на одну акцію.

Крім того, EVA-аналіз дозволяє вимірювати і управляти прибутком підприємства з погляду його власника. Водночас цей аналіз надає інформацію менеджерам підприємства стосовно того, як вони можуть впливати на прибутковість.

Використання запропонованої методики сприятиме посиленню економічного ефекту від реалізації товарів і прискоренню отримання грошових коштів від дебіторів.

Провівши аналіз основних проблем управління дебіторською заборгованістю, з якими стикаються підприємства в сучасних умовах пропонуємо їх систематизувати за такими ознаками:

- відсутність чіткої інформації щодо термінів погашення зобов'язань підприємствами-дебіторами;
- не розроблений регламент та методика роботи з простроченою дебіторською заборгованістю;
- не здійснюється оцінка фінансового стану дебіторів і ефективність надання відстрочок платежів;

- недостатність даних, а іноді їх повна відсутність, про зростання витрат, пов'язаних зі збільшенням розміру дебіторської заборгованості.

Вважаємо, що для оперативного впливу на стан дебіторської заборгованості та ефективного управління нею у сільськогосподарських підприємствах необхідно впровадити додаткові заходи та параметри, використання яких забезпечувало б сприятливе середовище для роботи з клієнтами та підвищувало виконання й досягнення пріоритетних цілей підприємства. З метою вирішення цих проблем нами запропоновано «пошукове дерево рішень» щодо можливості отримання замовником товарного кредиту.

Перший етап. Аналіз роботи з клієнтом за попередній період спільної діяльності з метою виявлення або відсутності проблем щодо погашення кредиту за попередніми замовленнями.

Наявність проблем є підставою для відмови у кредитуванні клієнта, а відсутність – є початком наступного етапу, який передбачає вивчення фінансової звітності підприємств-замовників із врахуванням інформаційної бази першого етапу.

Другий етап базується на трьохвекторній системі кредитування клієнта «добре, задовільно, незадовільно». Якщо результати аналізу за другим етапом відповідають критеріям категорії «добре», то відбувається кредитування клієнта на привілейованих умовах, якщо - «незадовільно», то замовник отримує відмову у кредитуванні. А категорія «задовільно», дає можливість контрагентам отримати замовлення в кредит, але в межах допустимих для індивідуального випадку. Всі напрями даної системи функціонують відповідно до алгоритму кредитування замовників, який використовується підприємством.

Особливість полягає у використанні нових параметрів під час аналізу даних контрагента. Тобто, представлене дерево рішень працює за принципом (критеріями) ланцюгової послідовності «локальний аспект – індивідуальна дебіторська заборгованість – ситуаційний підхід».

Аналіз відповідних даних починається з локального аспекту. Це аналіз, пов'язаних із замовником, окремих процесів, структур, показників тощо, які безпосередньо відносяться до ситуації, що вивчається, та не перевантажуються зайвою інформацією стосовно інших аспектів діяльності контрагента. Ця ланка дає можливість зосередитись на необхідній інформації та надати їй більшої точності.

Індивідуальна дебіторська заборгованість – всебічно характеризує дебіторську заборгованість конкретного клієнта за певними рахунками, датами, термінами, замовленнями і т.д., що робить аналіз на даному етапі більш детальним та розгорнутим. Ситуаційний підхід – це аналіз сукупності існуючих обставин та проаналізованих даних попередніх ланок для прийняття рішення щодо товарного кредиту.

Таким чином, такий синтез аналітичних даних формує на виході необхідну інформацію, що дає можливість прийняти правильне та ефективне управлінське рішення щодо управління товарною дебіторською

заборгованістю, враховуючи інтереси не тільки підприємства, а й замовника. Достатню результативність поставлених завдань забезпечать організаційні підходи за допомогою гнучкості та адаптивності.

Ефективне управління дебіторською заборгованістю на основі здійснення ґрунтовного та систематичного її аналізу є для суб'єктів господарювання дуже важливим. Правильний та своєчасний аналіз дебіторської заборгованості дозволить оцінити ефективність і збалансованість товарного кредиту і надання знижок покупцям, визначає сфери, в яких необхідно докласти додаткових зусиль для повернення боргів, дає базу для створення резерву сумнівних боргів, дозволяє спрогнозувати надходження коштів.

### **Список використаних джерел**

1. Кияшко О.М. Облік та аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємством : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 23 с.

2. Федорченко О.Є. Облік і аналіз розрахунків з дебіторами : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09. Київ, 2009. 23 с.

**УДК 336.02**

*Федоришина Л.І.*

Вінницький національний аграрний університет  
к.і.н., доцент, доцент кафедри аналізу та статистики

### **МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ**

Забезпечення ефективного управління в сьогоденних умовах господарювання є складною проблемою, оскільки знаходячись та функціонуючи в динамічному середовищі, підприємство випробовує на собі вплив багатьох, не завжди передбачуваних факторів. Особливо важливе завдання діяльності підприємства в таких умовах належить управлінню на основі аналізу економічного стану з урахуванням постановки стратегічних цілей діяльності підприємства, адекватних ринковим умовам, та пошуку шляхів їх досягнення за допомогою вирішення тактичних завдань.

На жаль, доводиться констатувати той факт, що внаслідок ряду об'єктивних і суб'єктивних причин термін «управлінський аналіз» до останнього часу вкрай рідко зустрічався як у вітчизняних, так і в закордонних джерелах. А якщо і траплявся, то найчастіше при аналізі контексту, особливо, якщо з'ясовується, що такий термін інтерпретується як комплексний фінансовий аналіз, або як управлінський облік, або як економічний аналіз.

Проблеми економічного аналізу в цілому, а також аналізу управлінського аналізу зокрема, розглядаються в працях Л.С. Васильєвої, Л.Т. Гіляровського, А.В. Грачова, Л.В. Донцової, Т.О. Мулик, О.Ф. Томчук та ін. Аналіз робіт

зазначених авторів засвідчив, що серед учених і практиків немає єдності в розумінні змісту управлінського аналізу, його місця в системі управління організацією і розв'язуваних ним задач.

Вивчення ж останніх наукових і методичних розробок і сфери різних модифікацій аналізу, що з'явилися у великій кількості, показує, що їхні автори визнають новизну управлінського аналізу як явища в технології управління, але при цьому або ототожнюють управлінський аналіз з управлінським обліком, або зводять його до комплексного фінансового аналізу

Як зазначає Калетник Г.М., головною рисою суб'єкта управління є наявність у нього певної компетенції і владних повноважень, які дають змогу втілювати свою волю у формі управлінських рішень, керівних команд, обов'язкових до виконання. Владний вплив, що виходить від суб'єкта до об'єкта управління, дозволяє підпорядковувати волю і діяльність останнього волі першого, що є необхідною умовою досягнення цілей і вирішення завдань, визначених суб'єктом управління [1]. Таким чином актуальною стає проблема прийняття своєчасних і ефективних управлінських рішень.

Кожне управлінське рішення, що приймається, складається з певних етапів (рис.1).



Рис 1. Процес прийняття управлінського рішення

Роль аналізу у прийнятті ефективних управлінських рішень досить вагома. Томчук О.Ф. відмічає, що аналітичне забезпечення управління відіграє дуже важливе значення як для формування самих рішень, так і для дотримання вимог, які висуваються до них. Саме аналіз слугує провідником між обліком і менеджментом. Управлінський аналіз необхідний на всіх стадіях підготовки і прийняття рішення, особливо на етапах формування мети, розробки рішення, відбору кращого варіанта тощо [2, с.448].

Відокремлення управлінського аналізу відбулось у зв'язку із поділом бухгалтерського обліку на дві складові – управлінський облік і фінансовий облік. Відповідно, виокремилася сфера функції аналізу із відповідними назвами – управлінський аналіз і фінансовий аналіз, які є різновидами економічного аналізу, що різняться джерелом надходження інформації та призначенням аналітичних даних.

Існує дві точки зору на визначення терміну “управлінський аналіз”:

- управлінський аналіз розглядається як частина системи управлінського обліку;

- управлінський аналіз розглядається як частина економічного аналізу[3, с.11].

В економічній літературі немає єдиного підходу і до функціональних завдань управлінського аналізу.

При здійсненні управлінського аналізу на практиці застосовуються різні методи.

Так О.М. Гайдаєнко, Н.С. Шевчук поділяють їх на три групи:

1) методи, засновані на інтуїції керівників, вживані як результат накопиченого досвіду і знань у конкретній області діяльності; ухвалення управлінських рішень здійснюється без аргументованих доказів;

2) методи, засновані на “здоровому глузді”, тобто на логічних висновках, послідовних доказах, що спираються на практичний досвід;

3) методи, засновані на науково-практичному підході, передбачають вибір оптимальних рішень із певного числа варіантів, розрахованих шляхом використання значного обсягу інформації [4, с.10].

Науковці вважають[4, с. 10-11]., що кількісні методи базуються на науковому підході і на проведенні таких етапів, як формулювання проблем, підготовка і реалізація рішення. Також рекомендується використовувати спеціальні методи, а саме, прогностичні, евристичні, економіко-математичні, оцінні.

Так на думку Шадріної Г.В., методи управлінського аналізу поділяються на соціологічні й аналітичні. До соціологічних методів відносяться: метод опитування, метод спостереження, метод експерименту, метод аналізу документів. Аналітичні методи містять у собі: метод порівняння, балансовий метод, індексний метод, статистичний метод, метод елімінування, метод ланцюгових підстановок, графічний метод [5, с. 41].

Усі вище наведені методи застосовуються при проведенні економічного аналізу. І більшість вчених сходиться на тому, що управлінський аналіз є складовою економічного аналізу поряд з фінансовим.

При розгляді методичних аспектів важливо також звернути увагу на джерела аналізу. Ними може бути будь-яка інформація, на основі якої можна оцінити функціонування підприємства і його зовнішнього середовища, що є основою ухвалення економічно обґрунтованих рішень. Щодо функцій управління, розрізняють нормативно-довідкову, планову, облікову і аналітичну інформацію, тобто, джерелами управлінського аналізу можуть слугувати: нормативно-довідкова інформація, дані бухгалтерського обліку, звітність підприємства тощо.

Таким чином, можна стверджувати що управлінський аналіз проводиться внутрішніми й зовнішніми користувачами, безпосередньо зацікавленими в успішній діяльності організації, з метою діагностики її стану та прийняття грамотних управлінських рішень.

### Список використаних джерел

1. Калетнік Г. М. Державне регулювання економіки: Навчальний посібник / Г.М. Калетнік, А. Г. Мазур, О. Г. Кубай. –К.: “Хай-Тек Прес”, 2011. –428 с.
2. Томчук О.Ф. Управлінські рішення та їх аналітичне забезпечення / О.Ф. Томчук, В.В. Томчук // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. Наук.-практ. Конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. За вип. Б.В. Мельничук. – К.: ННЦ “ІАЕ”, 2015. – С.445-448.
3. Мулик Т.О., Гордієрко М.І. Методичні підходи до управлінського аналізу в умовах інтеграційних процесів / Т.О. Мулик, М.І.Гордієнко // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики .- 2017 .- № 44.- С.7-18
4. Гайдаєнко О. М. Управлінський аналіз: Навчальний посібник. /О.М. Гайдаєнко, Н.С. Шевчук// Одеса: ОНЕУ, 2015. – 151 с.
5. Шадріна Г.В. Управленческий анализ / Г.В. Шадріна. – М.: Издательство “Альфа-Пресс”, 2008. – 320 с.

**СЕКЦІЯ 4**  
**ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНІ АСПЕКТИ**  
**ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**УДК 336.2**

*Волкова О.Ю., Горлова І.В., Железняк А.О.*  
здобувачі другого магістерського рівня освіти  
Харківський національний аграрний  
університет ім. В. В. Докучаєва, Україна

**УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

Для успішної реалізації політичних, економічних, соціальних програм кожній державі необхідні податкові надходження. Сьогоднішній курс України вимагає значних вкладень в соціальну сферу. До того ж нагальне завдання щодо розвитку регіонів України, модернізації важливих галузей господарства вимагає значних фінансових ресурсів. Необхідною передумовою для забезпечення успішної реалізації задекларованих Урядом реформ є забезпечення режиму суворого дотримання норм податкового законодавства, що неможливо без податкового контролю. В сучасних умовах нестачі фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств, незадовільного наповнення державного і місцевих бюджетів, бюджетів загальнодержавних спеціалізованих фондів, низької податкової культури актуальним є вдосконалення організації податкового контролю.

Проблематика податкового контролю, основні його форми, методи, практика здійснення відображені в працях таких науковців, як: Васюк Ю.М. [2], Волошин Ю. [3], Мельник М. І., Лещух І. В. [4], Солошкіна І. В. [5] та іншими. Зокрема, серед науковців немає одностайності у визначенні сутності податкового контролю, наявні розбіжності у виокремленні основних етапів його проведення та існує дискусійність відносно шляхів підвищення ефективності контролюючих заходів у податковій системі країни.

Наукові напрацювання вчених щодо тлумачення поняття «податковий контроль» знайшли відображення в узагальнюючому визначенні викладеному в Податковому кодексі України. Згідно ПКУ, податковий контроль це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. До складових елементів податкового контролю відноситься: облік платників, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючого органу (збір, узагальнення, оцінка інформації), проведення перевірок і звірок платників податків.



На основі сутніснозмістових характеристик податкового контролю вітчизняними науковцями сформульовані основні вимоги до його проведення [3, 4].

- послідовність – передбачає здійснення великої кількості контрольно-перевірочних дій, що відповідають нормам законодавства, проводяться в логічній послідовності та спрямовуються на досягнення необхідного результату, а саме виявлення зловживань у сфері оподаткування та вжиття заходів для уникнення цього явища у майбутньому;
- об'єктивність – передбачає неупередженість дій податкових інспекторів у процесі здійснення контрольно-перевірочних заходів;
- всебічність – передбачає охоплення податковим контролем усіх аспектів діяльності об'єкта контролю задля недопущення податкових правопорушень, а у разі їх виявлення – прийняття законних управлінських рішень;
- повнота – полягає у застосуванні всіх передбачених законом заходів для комплексного вивчення податковим інспектором господарської діяльності об'єкта контролю, виявленні усіх його сильних і слабких сторін в процесі виконання податкових зобов'язань;
- результативність – аналіз результатів контрольно-перевірочної роботи та оперативне прийняття рішень щодо виявлених недоліків як у роботі суб'єкта господарювання, так і контролюючого органу.

Дотримання зазначених вимог до здійснення податкового контролю забезпечить підвищення ефективності адміністрування податків в Україні.

Завданням податкового контролю, як елемента управління, є забезпечення своєчасної та повної сплати податкових зобов'язань до бюджету платниками податків з метою забезпечення економічної безпеки держави під час формування та подальшого використання централізованих державних грошових фондів.

Важливою передумовою забезпечення належної організації процесу податкового контролю є створення середовища для партнерських відносин між контролюючими податковими органами та суб'єктами господарювання.

Організація податкового контролю передбачає управління системою заходів з контролю за виконанням податкових зобов'язань, що здійснюється посадовими особами в межах своєї компетенції шляхом використання форм податкового контролю, передбачених податковим та іншим законодавством. У процесі організації та проведення податкового контролю інтереси держави представляє орган, що здійснює управління в цій сфері. В Україні таким органом є Державна податкова служба України.

Для здійснення ефективного податкового контролю діяльність контролюючих органів передбачає необхідність налагодження тісної взаємодії з іншими державними службами, у зв'язку з чим необхідним є створення передумов виключення дублювання їх функцій і забезпечення взаємодії

контролюючих органів. На це спрямовано низку нормативно-правових актів. Зокрема, у ст. 41 Податкового кодексу України зазначено, що [1]:

- порядок контролю митними органами за сплатою платниками ПДВ та акцизного податку встановлюється спільним рішенням центрального органу державної податкової служби та спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи;

- інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів;

- органами стягнення є виключно органи державної податкової служби, що уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

Отже, перелік контролюючих органів в Україні включає органи, що наділені відповідною предметною компетенцією у сфері оподаткування, а їх статус визначається з урахуванням принципу розмежування цієї компетенції.

Податковий контроль доцільно здійснювати у кілька етапів, кожен з яких має відповідати нормам податкового права, проводитись у логічній послідовності та спрямовуватись на досягнення необхідного результату, а саме виявлення зловживань у сфері оподаткування та вжиття заходів для уникнення цього явища у майбутньому. Відтак, етапи здійснення податкового контролю мають спільні цілі та завдання, оскільки процес контролю спрямований на забезпечення законності в податковій сфері.

Базуючись на запропонованих різними авторами концепціях методів фінансового і податкового контролю, напевно, слід сказати про сформовану багаторівневу систему методів податкового контролю, яка включає в себе наступні види методів [5]:

- 1) загальнонаукові методи, такі як аналіз і синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, статистичні методи, логічний метод, порівняльний метод та інші методи, які застосовуються при здійсненні будьякого виду діяльності;

- 2) спеціальні методи дослідження, такі як перевірка документів; економічний аналіз; дослідження предметів і документів; огляд приміщень (територій) та предметів; інвентаризація; експертиза і тощо, застосування яких характерне саме для певних видів діяльності, зокрема таких, як контрольна діяльність;

- 3) методи впливу на поведінку осіб, що перевіряються у ході здійснення податкового контролю, такі як переконання, заохочення, примус та інші.

Закріплення форм і методів здійснення контрольної діяльності на належному законодавчому рівні має важливе значення для захисту і збереження балансу інтересів зобов'язаних та уповноважених осіб при здійсненні податкового контролю.

Слід звернути особливу увагу на обґрунтування необхідності модернізації податкової адміністрації відповідно до Європейських стандартів [3]. Це передбачає створення ефективної податкової системи, що має сприяти підвищенню збору податків з позицій клієнт-орієнтованого підходу й ефективного управління людськими ресурсами.

Головним завданням податкової адміністрації є наближення податкового законодавства до стандартів ЄС, зокрема: контроль за збором податків; зниження податкового шахрайства; прийняття кодексу поведінки для бізнесу як платника податків; визначення певних податкових гарантій для бізнесу; боротьба з транскордонною злочинністю; посилення адміністративного потенціалу; поліпшення прозорості і обміну інформацією з державами – членами ЄС [4].

Окрім цього, використовується поняття «механізм швидкого реагування» (QRM), який використовується Європейською Комісією з 2012 р. [4], що дасть можливість державам ЄС швидше реагувати на податкові шахрайства, а також знизить юридичні труднощі в реалізації конкретних надзвичайних заходів у випадках раптових і масових махінацій з ПДВ.

На сучасному етапі розвитку держави обґрунтованою є необхідність розроблення та впровадження не лише спеціальних механізмів реалізації податкового контролю, адекватних для його здійснення в умовах системних реформ, а й потреба у врахуванні зарубіжного досвіду з цього питання, зокрема країн Європейського Союзу.

Необхідним є застосування нових підходів до здійснення податкового контролю, виділення основних напрямів його вдосконалення та наукової організації, зокрема в частині нормативно-правового, інституційного, інформаційного забезпечення.

Крім цього, потребують удосконалення механізми організації та здійснення податкового контролю, а також їх нормативно-правове супроводження.

### **Список використаних джерел**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
2. Васюк Ю.М. Податковий контроль в Україні в умовах дії податкового кодексу: реалії, практичні проблеми та шляхи модернізації // Актуальні проблеми державного управління. – 2016. – №4. – С. 51–56.
3. Васюк Ю.М. Податковий контроль в умовах реформ в Україні // Аспекти публічного управління. – 2015. – №3. – С. 27–36.
4. Мельник М.І., Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. – 330 с.
5. Солошкіна І.В. Шляхи удосконалення податкового контролю в Україні // Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. – 2017. – №18. – С. 77–80.

## ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ АГРОПРОМИСЛОВОГО КОМПЛЕКСУ

З-поміж недоліків спеціальних режимів оподаткування можна виокремити їх нерівномірний вплив на сільськогосподарських підприємств. Частина останніх, а саме дрібні фермерські господарства і особисті селянські господарства повністю позбавлені доступу до непрямой підтримки. Крім цього, внаслідок притаманній непрямій підтримці проциклічності, більше переваг від податкових пільг отримують рентабельніші види аграрного бізнесу та успішніші підприємства. Та навпаки, менш рентабельні види аграрного бізнесу, котрі потребують більших розмірів державної підтримки, одержують її істотно менше порівняно із більш прибутковими конкурентами. Ще одним недоліком непрямой підтримки є те, що найбільші її розміри припадають на виробників, корі найменше її потребують, тому що займаються веденням рентабельнішими видами сільськогосподарської діяльності. Непряма державна підтримка сприяє формуванню викривленої структури виробництва в сільському господарстві, в основі котрої лежить тільки один чинник – рентабельність діяльності [1, с. 11 – 12].

Основною проблемою, з котрою зіштовхнулися аграрні виробники в 2016 році та котра знайшла своє відображення в 2017 році було збільшення сум податкових зобов'язань з податку на додану вартість, яке відчутно вдарило по обсягу оборотних коштів суб'єктів господарювання. Поява додаткових витрат, які пов'язані із збільшенням обсягів податкових зобов'язань уже зумовила зниження рентабельності діяльності в сільському господарстві і часткового збільшення цін на продукцію. Також виникає серйозна перспектива «тінізації» частини агросектору для уникнення (скорочення) оподаткування своєї діяльності податком на додану вартість [3, с. 175].

Різке скасування спеціального режиму стосовно податку на додану вартість ставить під загрозу конкурентоспроможність середнього і малого агробізнесу, котрий зорієнтований на внутрішній ринок, адже в зв'язку із збільшенням податкового навантаження збільшується, наприклад, вартість кормів. Відшкодувати таке збільшення за рахунок зростання цін неможливо через скорочення купівельної спроможності населення [2, с. 39].

В Україні поки не створено оптимальну податкову модель, котра б задовольняла всіх стейкхолдерів, свідченням цього є внесення постійних змін до Податкового кодексу України з моменту його впровадження. Податкова реформа – 2014 була несистемною та не забезпечила компромісу інтересів усіх зацікавлених сторін, про що свідчить велика кількість змін до Податкового

кодексу України у 2015 році, котре перевищує середньорічний показник за попередні роки [4, с. 20 – 21].

З ціллю досягнення найбільшої ефективності податкової системи в механізм оподаткування суб'єктів господарювання в сільському господарстві України включено ряд значних регулятивних і правових аспектів, котрі вимагають детального роз'яснення для підприємств. Динаміка змін податкового законодавства змушує працівників економічних і бухгалтерських служб сільгоспвиробників постійно вносити зміни в свою роботу. Водночас недостатньо методичних матеріалів, а консультації консалтингових і аудиторських служб для сільгоспідприємств важкодоступні і вимагають істотних затрат фінансових ресурсів [5, с. 6].

На нашу думку, для усунення викривленої структури сільськогосподарського виробництва, яка спричинена функціонуванням спрощеної системи оподаткування держава повинна створювати державні підприємства, котрі будуть займатися малорентабельними видами сільськогосподарської діяльності.

Також необхідно зробити пільгову ставку податку на додану вартість в розмірі 15%, яка буде застосовуватися в тому випадку, коли підприємство позичить капітальні інвестиції розміром не менше за 5 млн. грн. в іншій агропромислової компанії. Пільгова ставка з податку на додану вартість буде діяти для підприємства протягом терміну експлуатації таких основних засобів. В процесі діяльності деякі об'єкти основних засобів будуть виводитися з експлуатації. Тож пільгова ставка з податку на додану вартість діятиме доти, поки з експлуатації буде виведено більше 70% основних засобів, що були куплені за інвестиції при яких надано державну непряму підтримку. Дію пільгової ставки з податку на додану вартість буде припинено у випадку порушення проти фірми справи про банкрутство. Оподаткування майна банкрута податком на додану вартість при його продажу ліквідатором відбуватиметься за ставкою 20%. Структура основних засобів визначатиметься в грошовому вимірі за первісною вартістю. Куплені такі основні засоби за інвестиції, при яких суб'єкт господарювання оподатковуватиметься за пільговою ставкою податку на додану вартість не підлягатимуть продажу іншим фізичним та юридичним особам. Для сплати податку на додану вартість за пільговою ставкою, фірма агропромислового комплексу укладатиме з державою відповідну угоду. В процесі укладання даної угоди агропромислова компанія повинна надати копію інвестиційного договору. Підприємство може і не укласти угоду з державою про оподаткування його податком на додану вартість за пільговою ставкою, але воно буде тоді сплачувати податок на додану вартість за ставкою 20% навіть і при позиченні ним інвестицій розміром більше 5 млн. грн. Тобто, оподаткування агропромислових підприємств за пільговою ставкою податку на додану вартість відбуватиметься в добровільному порядку. За виявлені факти нецільового використання інвестицій при яких надається податкова підтримка або об'єктів основних

засобів, що куплені за такі інвестиції підприємство сплатить штраф державі в розмірі різниці між непільговою та пільговою ставкою податку на додану вартість за реалізовану продукцію в термін, починаючи від експлуатації основних засобів, що були придбані за інвестиційні ресурси при яких надається непряма державна підтримка. Угода між державою і господарюючим суб'єктом агропромислового комплексу про оподаткування діяльності за пільговою ставкою податку на додану вартість не буде укладатися, якщо проти агропромислового підприємства порушено справу про банкрутство, або якого визнано банкрутом, чи який перебуває на стадії ліквідації, а також тому, який має прострочену більш ніж пів року заборгованість перед Державним бюджетом України, Пенсійним фондом України і фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, яке підтверджується відповідними державними органами. Витрати держави стосовно справляння податку на додану вартість за пільговою ставкою частково компенсуються за рахунок зростання податкових платежів від агропромислової діяльності, що зумовлено використанням позичених капітальних інвестицій. Агропромислове підприємство працюватиме ефективно, тому що воно буде зобов'язане повернути позичені капітальні інвестиції. Пільгова ставка податку на додану вартість зменшуватиме податкове навантаження на тих суб'єктів підприємництва, які будуть розширювати свою діяльність.

#### **Список використаних джерел:**

1. Лупенко Ю. О., Тулуш Л. Д. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. Економіка АПК. 2016. № 1. С. 5 – 17. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/E\\_apk\\_2016\\_1\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2016_1_3) (дата звернення: 28.06.2019).
2. Палькевич Ю. С. Оподаткування сільськогосподарських підприємств як елемент системи їх державного фінансового регулювання. Економіка: теорія та практика. 2016. № 1. С. 37-41. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econom\\_2016\\_1\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econom_2016_1_7) (дата звернення: 02.07.2019).
3. Сидоренко Р. В. Оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств: сучасний стан та перспективи. Причорноморські економічні студії. 2016. Вип. 12(2). С. 173 – 176. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses\\_2016\\_12%282%29\\_\\_34](http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_12%282%29__34) (дата звернення: 01.07.2019).
4. Тулуш Л. Д. Податкова реформа у сільському господарстві: ризики та перспективи. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2016. Вип. 88(2). С. 20 – 33. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/zhpumus\\_2016\\_88\(2\)\\_\\_4](http://nbuv.gov.ua/UJRN/zhpumus_2016_88(2)__4) (дата звернення: 30.06.2019).
5. Шпортюк Н., Пугач А. Державно-управлінські засади регулювання діяльності аграрних підприємств засобами оподаткування. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. 2016. Вип. 2. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp\\_2016\\_2\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp_2016_2_17) (дата звернення: 03.07.2019).

*Жиглей І.В.*

Державний університет «Житомирська політехніка», д.е.н., проф.,  
професор кафедри обліку і аудиту,

*Коцюбинська Є.Б.*

Державний університет «Житомирська політехніка», к.е.н., доц.,  
доцент кафедри фінансів та кредиту,

## **ВІЙСЬКОВИЙ ЗБІР ЯК ДЖЕРЕЛО ФІНАНСУВАННЯ ПОТРЕБ УЧАСНИКІВ БОЙОВИХ ДІЙ**

В серпні 2014 року тимчасово, з метою додаткового фінансування армії внаслідок ведення АТО, був ведений військовий збір – додатковий податок з доходів фізичних осіб, окрім існуючого однойменного податку, що стягується з доходів фізичних осіб у розмірі 18%. Враховуючи те, що номінальні показники доходів населення з року в рік збільшуються, зростає валовий внутрішній продукт (ВВП), в 2018 р. українці заплатили на 158,1 млрд. грн. більше податків, ніж в 2017 році. За рахунок таких зарахувань державна казна поповнилась у 2018 році на 229,9 млрд. грн., що більше ніж у 2017 році на 23,8%. В цілому з серпня 2014 року і до кінця 2018 року українці сплатили державі військового збору на суму 56,9 млрд. грн. [2].

Саме існування такого податку, як військовий збір, є досить дискусійним. Зокрема, в США навіть створено Національний координаційний комітет проти військового податку (The National War Tax Resistance Coordinating Committee), гаслом якого: відкрито відмовлятихся від сплати військових податків, незважаючи на загрози та можливі наслідки [5].

В Україні ж цей тимчасовий період дії військового збору триває вже 6-й рік, але напрямки витрачання відповідних коштів досі не оприлюднюються. Зумовлено це тим, що податок зараховується до загального фонду державного бюджету, і, відповідно, прослідкувати його цільове використання не є можливим. В той же час категорія осіб, для якої цей податок, по суті, і був введений – це діючі військовослужбовці, утримання яких і без цього податку передбачене державних бюджетом України, а також відносно нова категорія осіб – учасники бойових дій АТО / ООС.

З початку військового конфлікту на сході України у 2014 р. станом на червень 2019 р. за даними Державної служби України у справах ветеранів війни та учасників антитерористичної операції [1] статус учасника бойових дій надано 369 294 особам. За даними спеціалізованого формування Житомирського міського центру соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді «Центр соціальної допомоги учасникам АТО / ООС та їх сім'ям станом на 2018 р. в Житомирі на обліку перебуває 2820 учасників АТО/ООС, з них: 2139 сімей учасників АТО / ООС, в них дітей 2562; 193 учасники АТО / ООС, які мають інвалідність I, II, III груп, в них дітей 317; 54 сім'ї полеглих героїв, у яких

виховується 52 дітей (з них неповнолітніх – 48); 21 сім'я померлих внаслідок отриманих поранень, травм; 6 Героїв України (1 посмертно); 9 Народних Героїв України (7 посмертно).

Зазначена категорія є особливою, оскільки воїни, які повернулися з АТО / ООС пережили та продовжують переживати посттравматичний стресовий розлад (ПТСР), подоланням якого повинні займатися не лише психотерапевти, психологи та військові спеціалісти, але й ті кого воїни захищали. Така адаптація потребує суттєвого державного фінансування.

Зокрема, фінансування таких заходів частково могло би бути здійснено за рахунок введеного в 2014 р. військового збору. Але тут є певні підводні камені: даний податок, не дивлячись на його очевидну назву, не має цільового призначення. Тобто ці кошти не йдуть до спеціального фонду, наприклад, на оборону і забезпечення потреб армії. Даний податок надходить до загального фонду державного бюджету, а потім кошти розподіляються на різні цілі, в тому числі можуть йти на охорону здоров'я, освіту, або на утримання апарату Верховної Ради, на будь-які потреби. Як наслідок – військовий збір потрібно розглядати виключно в контексті його фіскальної функції. А вона, на даний момент, полягає у збільшенні податку з доходів фізичних осіб. На момент його введення податок був 15 %, потім збільшився до 18 %, а також було введено 1,5% військового збору. Таким чином, зараз ставка податку з доходів фізичних осіб становить 19,5%. Таким чином, п'ята частина доходів громадян вилучається. Україна знаходиться за показником податкового навантаження на доходи якраз в середині показників країн-членів Організації економічного співробітництва і розвитку. Але питання в тому, чи може наша країна собі це дозволити. Нам потрібно посилено розвивати внутрішній попит, тому необхідно знижувати навантаження на заробітну плату, а не навпаки [3].

Деякі країни раніше вдавалися до введення військового податку. Але, як правило, в таких випадках застосовувалася прогресивна шкала оподаткування, причому податок зобов'язували платити переважно заможних громадян. Український уряд зобов'язав громадян до "рівних внесків" для всіх. В умовах війни на сході України, падіння національної валюти та інфляції продовження дії військового збору на три роки мало ухвалюватися разом з диференційованою системою збору в залежності від обсягу доходу громадян, а не на загальних умовах, крім того, потрібно враховувати, що багатомільярдна частина фонду оплати праці перебуває "в тіні". Отже, ніякі внески з неофіційних зарплат не стягуються. Тому оперативні кроки уряду щодо детінізації заробітних плат, якщо такі будуть реалізовані, могли б збільшити обсяг надходжень на потреби військових.

Окрім того, не є логічним стягнення цього податку з доходів учасників бойових дій, які отримують їх в подальшій цивільній діяльності, а також з доходів членів їх сімей, що показало б дійсно цільову спрямованість податку.



Окрім виділення коштів на реабілітацію учасників бойових дій, частина надходжень могла б бути спрямована на їх подальшу соціальну адаптацію в цивільному житті, на допомогу в організації власної справи тощо.

Заходи щодо утримання військового податку можуть бути з розумінням сприйняті в суспільстві лише за умови, що вони будуть прозорими та використаними на цільові потреби. З цією метою необхідним є створення публічної звітності щодо сум надходження та напрямів використання коштів, отриманих у вигляді військового збору, в розрізі областей, цільових потреб, категорій осіб-отримувачів тощо.

Наразі ж стан державної допомоги ветеранам АТО / ООС є незадовільним, адже більшість заходів лише нормативно передбачено, проте, насправді, вони не є доступними. З початку 2015 р. було прийнято суттєву кількість законодавчих актів щодо різних форм реабілітації учасників АТО / ООС – кожен з них прописував, що повинно бути зроблене, але жоден не визначав у який спосіб.

Одним з джерел фінансування може стати військовий збір. Але необхідно переглянути не лише порядок його утримання, але й його акумулювання та витрачання, зробити процес розподілу коштів прозорим, а інформацію – доступну кожному члену суспільства, в якому вже 6 років триває гібридна війна, з військовими діями, інформаційними суперечками, фінансовою та політичною нестабільністю тощо.

### **Список використаних джерел**

1. Інформація щодо надання статусу учасника бойових дій [Електронний ресурс] / Державна служба України у справах ветеранів війни та учасників антитерористичної операції, 26.06.2019. – Режим доступу: <http://dsvv.gov.ua/dostup-do-publichnoji-informatsiji/informatsiya-schodo-nadannya-statusu-uchasnyka-bojovyh-dij.html>.

2. Скрытые налоги и тайна военного сбора. За что мы платим государству [Електронний ресурс] // Вести, 2019. – 7 февраля. – Режим доступу: <https://vesti-ukr.com/strana/324141-skrytye-nalohi-i-tajna-voennoho-sbora-za-chto-my-platim-hosudarstvu>

3. Черная Н. Игра в наперстки: незаконный постоянный временный бессрочный военный сбор [Електронний ресурс] / Н. Черная // УНІАН, 2018. – 3 мая. – Режим доступу: <https://www.unian.net/war/10103717-igra-v-naperstki-nezakonnyu-postoyannyyu-vremennyyu-bessrochnyyu-voennyu-sbor.html>

4. Шаправский Р. Налог на войну: за чей счет живет украинская армия [Електронний ресурс] / Р. Шаправский // Апостроф, 2015. – 7 мая. – Режим доступу: <https://apostrophe.ua/article/economy/budget/2015-05-07/nalog-na-voynu-za-chey-schet-jivet-ukrainskaya-armiya/1675>

5. National War Tax Resistance Coordinating Committee [Електронний ресурс] / Режим доступу: <https://nwtrcc.org/>

*Калюга Є.В.*  
Національний університет біоресурсів  
і природокористування України  
д.е.н., професор, завідувач кафедри  
обліку та оподаткування

## **НОВАЦІЇ ПРИ РОЗРАХУНКАХ ЗА ПОДАТКАМИ**

В кожній країні фіскальна політика держави є основним інструментом макроекономічного регулювання. Основна макроекономічна функція полягає у стабілізації економіки, а фіскальна політика сприяє цьому процесу. На сьогоднішній день в Україні фіскальна політика в недостатньому ступені виконує свою функцію, перш за все через ускладнену систему сплати податків.

З метою спрощення процедури сплати податків і зборів та єдиного соціального внеску, Верховна рада України прийняла два законопроекти: №1049 «Про внесення змін до деяких законів України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [1] та №1051 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [2]. Зазначені законопроекти запроваджують єдиний рахунок для сплати податків і зборів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне починаючи з 01.01.2021 року.

Єдиний рахунок – це рахунок Державної податкової служби (надалі - ДПС), яка здійснює його адміністрування, відкритий у Державній казначейській службі (надалі - ДКС), а платник податків використовує його для сплати податків і зборів. Через єдиний рахунок сплачуватимуться: податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб (надалі - ПДФО), єдиний соціальний внесок (надалі - ЄСВ), єдиний податок (надалі - ЄП), рентна плата, а також податковий борг за зазначеними податками. В той же час, єдиний рахунок не можливо використовувати для сплати податку на додану вартість (ПДВ), акцизного податку з пального та спирту<sup>2</sup>, частини чистого прибутку (доходу) державними та комунальними підприємствами та їхніми об'єднаннями.

Введення єдиного рахунка передбачено з метою ефективного функціонування та встановлення заборони щодо звернення стягнення та накладення арешту на кошти на платників податків, яке можливе тільки після одночасного внесення змін до: Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [1] Податкового кодексу України [2], та Закону «Про виконавче провадження» [3].

Для відкриття єдиного рахунка платник податків повинен подати

---

<sup>2</sup> Для сплати цих податків створені спеціальні системи електронного адміністрування

заявку до Податкової служби через свій електронний кабінет, а використовувати рахунок можливо буде вже на наступний день, тобто після реєстрації.

Функціонування єдиного рахунка буде здійснюватися наступним чином. Платник податків повинен подати на виконання до банку, в якому він обслуговується, розрахунковий документ про перерахування на єдиний рахунок відповідної суми коштів. Податкова служба формує необхідні реєстри, із зазначенням усієї потрібної інформації, зокрема платіжних реквізитів отримувачів коштів, та надсилає їх ДПС. Реєстр платежів формується по платникам податків в межах коштів, сплачених ними на єдиний рахунок, з дотриманням наступної черговості сплати (табл.1):

**Таблиця 1**

**Черговість сплати податків**

<b>Черговість сплати податків</b>	<b>Платежі</b>
Перша	Недоїмка з єдиного внеску
Друга	Податковий борг, згідно з черговістю виникнення
Третя	Грошові зобов'язання, які визначено на підставі податкових повідомлень-рішень (у хронологічному порядку надходження розрахункових документів на зарахування коштів на єдиний рахунок)
Четверта	Зобов'язання із загальнодержавних податків та зборів, місцевих податків, єдиного внеску (у хронологічному порядку надходження розрахункових документів на зарахування коштів на єдиний рахунок)
П'ята	Зобов'язання із загальнодержавних податків та зборів у хронологічному порядку надходження податкових декларацій (розрахунків)
Шоста	Зобов'язання із місцевих податків у хронологічному порядку надходження податкових декларацій (розрахунків) в сумі податкових зобов'язань відповідного податкового періоду, з урахуванням строків сплати
Сьома	Інші платежі, контроль за адмініструванням яких покладено на ДПС (у хронологічному порядку надходження розрахункових документів на зарахування коштів на єдиний рахунок)

ДКС, на підставі отриманих від ДПС реєстрів, розподіляє кошти платників податків між бюджетами та державними цільовими фондами. Платник податків матиме змогу ознайомитись у своєму електронному кабінеті з реєстром, який ДПС сформувало за його платежами та надіслало ДКС для розподілу, а також визначити напрямок використання сум помилково або надміру сплачених ним коштів.

Для платників, які користуватимуться єдиним рахунок, обов'язок зі сплати податків та зборів вважатиметься виконаним з моменту подання ними

до банку, в якому вони обслуговуються, розрахункових документів про перерахування на такий рахунок відповідних коштів.

Таким чином, застосування єдиного рахунку надасть можливість платникам податків витратити менше часу на формування платіжних доручень, самостійно в автоматичному режимі, визначати напрямок використання сум помилково або надміру сплачених коштів.

### **Список використаних джерел;**

1.. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/news/podatky-ta-zbory/verhovna-rada-zaprovadila-yediniy-rahunok-dlya-splati-podatkov-z-1/>

2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 4 жовтня 2019 року № 190-ІХД Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/190-20>

3 Закон України. «Про виконавче провадження»: Режим доступу :<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1404-19>

**УДК 336.226.44:631.11**

*Коваль Н.І.*

Вінницький національний аграрний  
університет, к. е. н., доцент кафедри  
обліку та оподаткування в галузях економіки

## **ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ЕКОЛОГІЧНИМ ПОДАТКОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Сучасна світова практика державного регулювання доводить, що ресурсно-екологічні податки здатні забезпечити досягнення якісних змін у структурі сільського господарства, підвищення рівня екологічної безпеки та покращення добробуту населення.

У розвинутих країнах світу введення екологічного податку зумовлене потребою часткової компенсації негативного впливу на довкілля небезпечних факторів, що виникають у процесі діяльності суб'єктів господарювання у зв'язку з тим, що такий вплив є об'єктивно неминучим.

Упровадження в 1992 році збору за забруднення в Україні обґрунтовувалося необхідністю акумулювати кошти для заміщення використаних природних ресурсів. Але відрахування до спеціальних фондів охорони довкілля почали здійснювати лише з 2006 року [1].

Вагомий внесок у дослідженні проблемних аспектів ресурсно-екологічного оподаткування нашої держави в рамках теоретичних, методологічних та

прикладних складових податкового регулювання економіки у своїх працях здійснили: О.О. Веклич, Т.П. Галушкіну, Т.І. Єфименко, Литвинчук А.О., В.М. Мельника, У.П. Новак, Я.В. Петракова, Т.Ф. Плахтій [2], Д.М. Серебрянського, І.М. Синякевича, А.М. Соколовську, Є.В. Хлобистова.

Однак, можливості ресурсно-екологічного оподаткування в Україні все ще залишається недостатньо задіяними задля вирішення проблем покращення добробуту населення і ефективного контролю над процесами, які завдають шкоду навколишньому середовищу. Варто звернути увагу на більш детальне дослідження ресурсно-екологічного оподаткування сільськогосподарських підприємств.

У діяльності більшості сільгосппідприємств утворюються забруднюючі речовини, які завдають шкоди природі, але обчислити суму цього податку в деяких випадках буває дуже непросто.

Екологічний податок – це загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 01.04.09 р. (пп. 14.1.57 Податкового кодексу, далі – ПК) [3].

Відповідно до ст. 240 ПК платниками екоподатку є суб'єкти господарювання (юридичні та фізичні особи), під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються, зокрема: викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря; скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів.

Окремо слід наголосити, що платники єдиного податку всіх груп, у тому числі й четвертої (сільгосппідприємства), зобов'язані сплачувати екологічний податок на загальних підставах.

Об'єктом та базою оподаткування є, зокрема, обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами. Стаціонарне джерело забруднення – це підприємство, цех, агрегат, установка або інший нерухомий об'єкт, що зберігає свої просторові координати протягом певного часу та здійснює викиди забруднюючих речовин в атмосферу та/або скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (пп. 14.1.230 ПК) [3].

Часто сільгоспвиробники вважають, що викиди забруднюючих речовин – це проблема спеціалізованих підприємств: хімічних, металургійних, енергетичних тощо, але це не так. Згідно з роз'ясненнями податківців у загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (категорія 120.09) до стаціонарних джерел забруднення можна також віднести генератори, міні-електростанції, газозварювальне обладнання, які працюють на пальному. Також джерелом викидів в атмосферу можуть бути слюсарна або автомобільна майстерня, зварювальний апарат, дизель-генератор, фарбо-пульт, обігрівач,

котел (не електричний) для опалення, зерносховище та інші об'єкти. При спаленні такого пального утворюються викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин, що є об'єктом та базою обкладення екоподатком [4].

Для з'ясування питання щодо віднесення того чи іншого об'єкта підприємства до стаціонарних джерел забруднення податківці радять звертатися до центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику із здійснення державного контролю у сфері охорони навколишнього природного середовища (тобто до Міністерства екології та природних ресурсів).

Слід зазначити, що викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами можуть здійснюватися після отримання дозволу, виданого суб'єкту господарювання, відповідно до Закону України від 16.10.92 р. № 2707-ХІІ «Про охорону атмосферного повітря». Дозвіл надає право здійснювати викиди в атмосферне повітря при здійсненні господарської діяльності [5].

Згідно ст. 1 Закону України від 05.03.98 р. № 187/98-ВР «Про відходи» (далі – Закон № 187) відходи – це будь-які речовини, матеріали та предмети, що утворились у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення [6].

При цьому відведеними місцями чи об'єктами є місця чи об'єкти (місця розміщення відходів, сховища, полігони, комплекси, споруди, ділянки надр тощо), на використання яких отримано дозвіл на здійснення операцій у сфері поводження з відходами відповідно ст. 1 Закону № 187. Визначення поняття розміщення відходів наведено в пп. 14.1.223 ПК. Це постійне або остаточне перебування або захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозволу уповноважених органів [3].

У своїх роз'ясненнях податківці уточнюють, що сільськогосподарські підприємства, які здійснюють тимчасове розміщення або зберігання відходів, у тому числі небезпечних (акумулятори, шини, люмінесцентні лампи тощо) до їх передачі на утилізацію та захоронення, не є платниками екологічного податку з 01.01.13 р. за умови наявності в них договору на видалення та утилізацію відходів із сільськогосподарських підприємств комунальними або спеціалізованими підприємствами. Тобто, з точки зору контролерів, відсутність договорів на видалення та утилізацію відходів означає, що підприємство здійснює остаточне розміщення відходів [4].

У такому разі відповідно до п. 242.3 ПК об'єктом та базою оподаткування є обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях

(об'єктах) сільськогосподарських господарств .

Ставки податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах визначено ст. 246 ПК. Вони встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів.

Особливістю діяльності сільгоспідприємств є те, що в них утворюється велика кількість органічних відходів, які потім використовуються у виробничому процесі, наприклад гній, пташиний послід тощо. Згідно з Державним класифікатором відходів ДК 005-96, затвердженим наказом Держстандарту від 29.02.96 р. № 89, гній та пташиний послід включено до групи відходів 01, класифікаційне угруповання 012, коди 0121.2.6.03 «Екскременти, сечовина та гній (включно струхлявіле сіно та солома) від худоби» та 0124.2.6.03 «Послід пташиний».

Отже, у більшості сільгоспідприємств у процесі діяльності утворюються відходи (відпрацьовані акумулятори, шини, гній, послід тощо). Сплачувати екологічний податок за такі відходи не потрібно, якщо є договір на видалення та утилізацію відходів із сільгоспідприємств комунальними або спеціалізованими підприємствами, або якщо такі відходи використовуватимуться як вторинна сировина. Тому сільськогосподарським підприємствам слід вжити якомога дієвих заходів щодо вчасного оформлення зазначених договорів та переведення відходів до вторинної сировини, з метою уникнення податкових правопорушень.

### **Список використаних джерел**

1. Екологічний податок–2019 в Україні: «гарячі» зміни як крок до європейської моделі розвитку чи елемент посилення тиску на бізнес? [Електронний ресурс]. – Режим доступа:<http://ecolog-ua.com/articles/ekologichnyu-podatok-2019-v-ukrayini-garyachi-zminy-yak-krok-do-yeuropeyskoji-modeli>
2. Плахтій Т.Ф. Проблеми та необхідність удосконалення методичних засад обліку розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком / Т.Ф. Плахтій // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. – 2012. – Вип. 9 (2). – С. 420-428.
3. Податковий кодекс України: Кодекс України, Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI.
4. Пронина В. Екологічний податок: особливості для сільгоспідприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-nalogooblozhenie-selhozpredpriyatij-12-ekologicheskij-nalog-osobennosti-dlya-selhozpredpriyatij>
5. Про охорону атмосферного повітря: Закон України від 16.10.92 р. № 2707-XII.
6. Про відходи: Закон України від 05.03.98 р. № 187/98-ВР.

*Палій М.О., Киченко Д.В.,*  
Полтавська державна аграрна академія  
студенти IV курсу факультету обліку та фінансів  
Науковий керівник: *Черненко К.В.,*  
к.е.н., доцент кафедри бух. обліку та економічного контролю

## **ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ, ЙОГО ЗМІСТ ТА ЗНАЧЕННЯ**

З проголошення незалежності України, була здійснена велика праця з розвитку і вдосконалення системи оподаткування суб'єктів господарювання. Це стосується як інститутів, відповідальних за обчислення, стягнення і розподіл податків, так і нормативно-правової бази оподаткування. Протягом цього періоду видано тисячі нормативних актів, листів, прийнято десятки законів, роз'яснень.

Податковий кодекс України - кодифікований закон України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. В Податковому кодексі вперше в Україні здійснено об'єднання в одному нормативно-правовому акті норм права, якими врегульовано відносини в сфері оподаткування [3].

Головний підсумок виконаної роботи полягає в тому, що зараз, на відміну від перших років незалежності, оподаткування в основному нормативно відрегульовано, нові фіскальні інститути створено, багато недоліків, що були притаманні податковій системі на момент початку ринкових реформ, усунуто. Тепер потрібно вжити заходи з розширення податкової бази, зменшення граничних ставок і вдосконалення механізму дії податків, підвищення ступеня їх збору та спрощення системи оподаткування, тобто виконати дії, що можна вважати універсальними для модернізації податкових систем в умовах господарського реформування, і які були зроблені, наприклад, багатьма латиноамериканськими країнами у постстабілізаційний період (на початку 90-х років)[1].

Становлення ринкової системи господарювання в Україні пов'язане із підвищенням підприємницької активності в усіх сферах економіки. Підприємництво відіграє визначальну роль у формуванні та покращенні ринкової економіки України. На сьогодні перспективним шляхом розвитку конкурентного ринкового середовища є стимулювання підприємництва через податкові інструменти.

Необхідність вести як мінімум два види обліку - бухгалтерського та податкового спричиняє ряд проблем (технологічного, організаційного характеру та інші). Дані проблеми спричинили потребу зближення бухгалтерського і податкового обліку. Досвід інших держав свідчить, що повністю відмовитися від ведення податкового обліку неможливо, так як він виконує фіскальну функцію, що відрізняється від мети ведення бухгалтерського



обліку. Таким чином, в Україні з'явилась необхідність реформування чинної системи оподаткування відповідно до міжнародних стандартів, що спричинило ухвалення наприкінці 2010 року Податкового кодексу України [2].

Цей Кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. Будь-які питання щодо оподаткування регулюються Податковим кодексом України і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до цього Кодексу та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

Установлення загальнодержавних та місцевих податків і зборів, не передбачених Податковим кодексом України, забороняється. Зарахування загальнодержавних та місцевих податків і зборів до Державного бюджету України та бюджетів відповідного рівня здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

У Податковому кодексі України закріплені основні засади (принципи) податкового законодавства України, а саме: загальність оподаткування; рівність усіх платників перед законом, недопущення проявів податкової дискримінації; невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства; презумпція правомірності рішень платника податку; фіскальна достатність; соціальна справедливість; економічність оподаткування; нейтральність оподаткування; стабільність; рівномірність сплати; єдиний підхід до встановлення податків та зборів.

Для створення сприятливих умов ведення бізнесу, розвитку економіки необхідно є недискримінаційна, стабільна, проста і зрозуміла система оподаткування. Тому принцип стабільності за своїм змістом повинен охоплювати не тільки елементи податків і зборів, а всі без виключення норми Податкового кодексу України. За таких умов пропонуємо визначити принцип стабільності як заборону внесення змін до Податкового кодексу України протягом бюджетного року, а також заборону вносити зміни до будь-яких положень Податкового кодексу України пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові положення.

#### **Список використаних джерел:**

1. В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, О.Г. Волкова/Оподаткування суб'єктів господарювання /навч. посібник/ К.Одеса «ВМВ», 2014.412 с.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI./ *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14. С. 556

## УДК 657.1

*Писаренко Т.М.*

Луцький національний технічний університет,  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту

### ОЦІНКА ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Не секрет, що малі підприємства мають багато переваг перед великими бізнес-структурами. Перш за все вони потребують значно менший стартовий капітал, зокрема, як грошовий, так і людський. По-друге, невеличкі бізнесові структури є надзвичайно мобільними у прийнятті важливих управлінських рішень. Невеликий стартовий ресурс дає підставу для ризику зі сторони власників бізнесу. Саме ризик часто дає фінансове зростання таким господарським структурам.

Україна, переймаючи досвід провідних країн світу, постійно намагається створити умови для розвитку малого підприємництва.

Відповідно до Господарського кодексу України суб'єктами малого підприємництва є фізичні особи-підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України [1].

Відповідно до статистичних даних кількість суб'єктів малого підприємництва постійно зменшується, хоча такого різкого зменшення у 2014-2017 роках, порівняно з 2011-2013 роках, не спостерігається (табл. 1).

**Таблиця 1**

#### Кількість суб'єктів малого підприємництва в Україні за 2010-2017 роки [2]

Роки	Кількість суб'єктів господарювання	Суб'єкти малого підприємництва	У тому числі фізичні особи-підприємці суб'єкти малого підприємництва	Відсоток фізичних осіб-підприємців у загальній кількості суб'єктів малого підприємництва, %	Відсоток фізичних осіб-підприємців у загальній кількості суб'єктів господарювання, %
2010	2183928	2161999	1804758	83,48	82,64
2011	1701620	1679902	1325619	78,91	77,90
2012	1600127	1578879	1234831	78,21	77,17
2013	1722070	1702201	1328392	78,04	77,14
2014	1932161	1915046	1590448	83,05	82,31
2015	1974318	1958385	1630571	83,26	82,59
2016	1865530	1850034	1558880	84,26	83,56
2017	1805059	1789406	1466486	81,95	81,24
Відхилення 2017-2010	-378869	-372593	-338272	-1,52	-1,40

Статистичні дані свідчать про той факт, що фізичні особи-підприємці становлять більше 77 відсотків від загальної кількості всіх суб'єктів господарювання (табл. 1). Крім того така кількість фізичних осіб-підприємців забезпечувала у 2017 році 7,05% доходів від реалізації всіх суб'єктів господарювання (табл. 2). Отже, держава повинна забезпечити належне податкове регулювання діяльності таких господарюючих суб'єктів.

**Таблиця 2**

**Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання, млн. грн. [2]**

Роки	Всі суб'єкти господарювання	Суб'єкти малого підприємництва	У тому числі фізичні особи-підприємці суб'єкти малого підприємництва	Відсоток реалізації фізичних осіб-підприємців у загальній реалізації суб'єктів малого підприємництва, %	Відсоток реалізації фізичних осіб-підприємців у загальній реалізації всіх суб'єктів господарювання, %
2010	3596646,4	779197,8	210930,7	27,07	5,86
2011	4202455,2	807777,0	199994,6	24,76	4,76
2012	4459818,8	916287,2	243633,8	26,59	5,46
2013	4334453,1	933717,7	263459,2	28,22	6,08
2014	4459702,2	981300,1	276299,6	28,16	6,20
2015	5556540,4	1318974,1	381861,3	28,95	6,87
2016	6726739,9	1651982,0	474596,8	28,73	7,06
2017	8312271,9	2067799,2	585798,5	28,33	7,05
Відхилення 2017-2010	4715626	1288601	374867,8	1,26	1,18

Відповідно до Господарського Кодексу України, система оподаткування в Україні визначається виключно законами України. Базовим нормативом з питань оподаткування є Податковий Кодекс України (далі ПКУ).

Розділ XIV ПКУ встановлює правові норми застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для фізичних осіб-підприємців, що забезпечує постійну її привабливість для таких суб'єктів господарювання.

Фізичні особи-підприємці можуть здійснювати діяльність за чотирма групами, де діють різні правила оподаткування, обліку та звітності [3]. Отже, податкове навантаження кожної групи буде різним.

Для визначення податкового навантаження доцільно визначити низку показників, а саме:

Загальна сума податків, зборів і податкових платежів за місяць, квартал, рік. Для цього потрібно керуватися статтями 292-293 Розділу XIV ПКУ, де вказано базу та ставки оподаткування. Переважно суми податків будуть залежати від встановлених державою розмірів мінімальної заробітної плати, тому спрогнозувати їх на рік цілком можливо. Більш складніше буде це зробити для тих груп фізичних осіб-підприємців, де розмір податкових платежів залежить від обсягів реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

Відношення суми податків, зборів і податкових платежів до обсягів реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг. Цей показник вказує суму податків, яку сплачує фізична особа-підприємець з кожної гривні зароблених доходів у вигляді виручки. Чим вище цей показник, тим більше податкове навантаження на суб'єкта господарювання.

Відношення суми податків, зборів і податкових платежів до прибутку від діяльності фізичної особи-підприємця. Цей показник вказує на податковий тиск на чистий прибуток підприємця. Але спрощені вимоги до ведення офіційного обліку та звітності не передбачають розрахунок такого показника. Тому визначення прибутку від діяльності фізичної особи-підприємця залежить виключно від його бажання.

Рівень оподаткування заробітної плати найманих працівників, які працюють на фізичну особу-підприємця. Цей показник доцільно розраховувати, якщо фізична особа-підприємець уклала трудові договори з найманими працівниками. Математично показник обчислюється як відношення сум податку з доходів фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску до загальної суми нарахованої заробітної плати, помножене на 100.

Аналіз цих показників за період діяльності фізичної особи-підприємця дає можливість зробити висновки щодо перспектив розвитку його бізнесу. Ріст цих показників свідчить про зростання податкового тиску і призводить до таких кроків:

- перегляд напрямків господарської діяльності, скорочення більш навантажених податками;
- зміна напрямків господарської діяльності;
- приховування доходів та вихід у тіньову сферу діяльності;
- повне згортання бізнесу.

Фактично два останніх кроки дуже небезпечні для розвитку держави, оскільки суттєво впливатимуть на дохідну частину державного бюджету. Саме тому законодавчий орган держави, яким є Верховна Рада України, повинен дуже виважено будувати податкову політику щодо суб'єктів малого підприємництва і фізичних осіб-підприємців, зокрема.

### **Список використаних джерел**

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/436-15/ed20081007/find?text=%CC%E0%EB%E8%EC%E8>.
2. Показники діяльності суб'єктів господарювання. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: [https://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu\\_u/sze.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/sze.htm).
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

**МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ  
ГОСПОДАРЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПРЕФЕРЕНЦІЙ ПРИ  
ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ**

При формуванні основних елементів стосовно податку на доходи фізичних осіб було передбачено податкові пільги щодо доходів у вигляді заробітної плати працівників. До складу таких податкових пільг в частині податку на доходи фізичних осіб належить застосування податкової соціальної пільги та податкової знижки. Це підтверджує виконання податками не лише фіскальної функції, яка здійснює наповнення доходів державного бюджету країни. Також врегульовує питання підтримки таких платників через прояв регулюючої функції шляхом надання податкових пільг.

Діючим законодавством визначено механізм часткового повернення уже сплачених до бюджету податкових зобов'язань з податку на доходу фізичних осіб шляхом застосування податкової знижки.

Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання, - документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку-резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб – протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених ПКУ [3].

В науковій публікації «Податкова знижка з податку на доходи фізичних осіб: порядок застосування та документальне підтвердження» автором детально проаналізовано сутність податкової знижки з податку на доходу фізичних осіб та особливості застосування на практиці [2, с.125].

Податковим законодавством передбачено застосування податкової соціальної пільги до доходу найманої праці у вигляді заробітної плати.

Регулююча функція щодо податку на доходу фізичних осіб проявляється через застосування податкової соціальної пільги, яка дозволяє зменшити базу оподаткування цим податком, та за рахунок цього зменшити розмір податкових зобов'язань, які необхідно сплатити з доходу, який отримано фізичною особою за звітний період.

Для відображення в обліку розрахунків за виплатами працівникам, податковий агент, в тому числі суб'єкт господарювання, використовує регламентований законодавством бухгалтерський документ – розрахункову або ж розрахунково-платіжну відомість.

З метою забезпечення на практиці зазначених облікових дій, пропонуємо

доповнити розрахункову відомість по нарахуванню та утриманню із виплат працівникам даними щодо застосовуваного виду податкової соціальної пільги впровадити у бухгалтерську практику (табл.1), яка дає можливість проконтролювати правильність проведених розрахунків по нарахуванню та утриманню із виплат працівникам з метою недопущення на практиці помилок при застосуванні податкової соціальної пільги зокрема, до окремих категорій осіб. Оскільки невірні дії бухгалтера при розрахунках за виплатами працівникам призводять до виникнення серйозних штрафних санкцій, розмір яких має прив'язку до такого показника, як мінімальна заробітна плата.

Таблиця 1

**Розрахункова відомість по нарахуванню та утриманню із виплат працівникам з урахуванням особливостей щодо застосування податкової соціальної пільги**

№ з/п	ПШБ	Нараховано					нараховано ЄСВ	податкова соціальна пільга			Утримано					
		заробітна плата	доплата	відпускні	допомога по тимчасовій непрацездатності	усього					податок на доходи фізичних осіб	військовий збір	аліменти	профспілкові внески	усього	до виплати
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
								100%	150%	200%						

Джерело: уточнено автором на основі [1, с.24]

Дані кол.7 табл. 1 повинні дорівнювати або перевищувати розмір мінімальної заробітної плати в 2019 році 4 173 грн., при умові повної зайнятості за звітний період, при цьому розмір посадового окладу може бути встановлено на рівні 1 921 грн для працівників першого тарифного розряду. Запропоновано ввести до розрахункової відомості інформацію, представлену колонками 9-11 табл. 1 з метою врахування особливостей методики застосування податкової соціальної пільги.

**Список використаних джерел**

1. Гончарук І.В., Плахтій Т.Ф., Старосуд В.І. Система обліку та оподаткування на дослідно-селекційній станції ІБКіЦБ НААН України: стан та напрями удосконалення. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. №11 (27). С.17-30.

2. Плахтій Т.Ф. Податкова знижка на доходи фізичних осіб: порядок застосування та документальне підтвердження. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. №3. С.125-143.

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17> (дата звернення: 01.10.2019).

## **ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

Для нормального функціонування економіки на даній стадії розвитку України повинна налагоджено працювати податкова система. Головна задача податкового обліку полягає у формуванні правдивої та повної інформації про те, як враховуються для цілей оподаткування господарські операції та отримання зовнішніми та внутрішніми користувачами інформації щоб контролювати за нарахуванням податків до відповідних бюджетів.

Перерахування податкових платежів до державної казни забезпечує можливість органам виконавчої влади реалізувати регулювати ті стимулювати економіку країни, втілювати внутрішню та зовнішню політику, фінансувати соціальні програми та ін. У бухгалтерському та податковому обліках активи, витрати та зобов'язання оцінюються різними методиками та мають різні цілі, внаслідок чого отримуються різні результати. Саме через це й ускладнюється робота бухгалтера і контролюючих органів. Через це виникає необхідність у спрощенні податкового обліку та ідентифікування його показників до бухгалтерського обліку. Це може підвищити контроль фіксування господарських операцій та ухилення від сплати податків.

Частина облікових об'єктів податкового обліку формується в системі фінансового обліку. Головні задачі, які потрібно вирішити для побудови податкового обліку відносно цієї групи об'єктів: - розробка порядку використання інформації фінансового обліку для забезпечення формування показників податкового обліку; - внесення можливих змін у фінансовий облік перш за все, за рахунок поглиблення аналітичних рівнів та внесення правок до облікових реєстрів, що застосовуються у фінансовому обліку. Друга частина облікових об'єктів податкового обліку виникає поза межами фінансового обліку.

До основних завдань побудови доцільної системи податкового обліку входять:

- визначення як та за рахунок чого формується інформація за обліковими об'єктами;
- організацію роботи бухгалтерської служби по веденню податкового обліку.

Головною проблемою ведення обліку можна вважати те, що податкового обліку має перевагу над бухгалтерським. Для уникнення цієї проблеми необхідно опрацювати теоретичні засади формування ефективної організації податкового обліку та його покращення ( визначення мети, завдань, суті ,

предмету ,функцій, облікових об'єктів). Оскільки податковий облік це вид діяльності, тому проблемами є його організація, техніка та технологія ведення.

Підстава для виникнення податкового обліку має об'єктивний та суб'єктивний характер. Причинами є вплив оподаткування на управлінські рішення по веденню та розвитку бізнесу; різні інтереси держави та підприємств в процесі оподаткування; недосконалість системи оподаткування та діючого законодавства, що регулює податковий та бухгалтерський облік). Податковий облік виконує інформаційну, контрольну, аналітичну функції, які відрізняються від звичайних функцій бухгалтерського обліку своїм взаємозв'язком та змістом.

Мета бухгалтерського та податкового обліку відрізняється як часткове і загальне. Бухгалтерський облік охоплює всі проблеми, що пов'язані з господарською діяльністю, податковий лише одну сторону, а саме: взаємовідносини суб'єкта господарювання з державою з питань сплати податків. Об'єктом пізнавальної діяльності при веденні різних видів обліку є господарська діяльність. Предмет податкового обліку задається нормативними документами, що регулює процес нарахування та сплати податків.

#### **Список використаних джерел**

1. Дем'яненко М.Я. Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку //Облік і фінанси АПК.-2004.-№1.-С.10-17
2. Мурашко О. Податковий облік і його узгодженість з фінансовим обліком// Бухгалтерський облік і аудит.-2003.-№3 С.50-53
3. Ямборко Г. Проблеми практичного застосування методичних рекомендацій обліку податкових різниць // Бухгалтерський облік і аудит.-2004.-№8 С. 16-20
4. Чернилевський Л.М., Редзюк Т.Ю. Податковий облік і контроль. Навчальний посібник.- К.,2004- 328с.
5. Валуєв Б.І. Проблеми управлінської орієнтації бухгалтерського обліку // Світ бухгалтерського обліку .- 1998.- С.3-7
6. Податковий облік: навчальний посібник/ В.М.Панасюк, Є.К.Ковальчук, С.В.Бобрівець; М-во освіти і науки Укр.,Тернопільська академія народного господарства.- Тернопіль.

**УДК 336.22 (094.4): 504: 657**

*Самусевич Я.В., Височина А.В.*  
Сумський державний університет,  
к.е.н., старші викладачі кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування

### **АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ВИКОНАННЯ СТИМУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЇ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ**

Глобальний досвід розвинутих країн світу демонструють вагому роль екологічної складової при розробці заходів та стратегії державного



регулювання, що, враховуючи стратегію євроінтеграції України, має стати орієнтиром при розробці національних реформ. Про підвищення уваги до питань збалансування економічного, екологічного та соціального розвитку в Україні свідчить адаптація Глобальних цілей сталого розвитку, затвердження Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» тощо. У той же час, залишається невирішеним вибір вектору реформування екологічного оподаткування, який залишається найбільш важливим інструментом регулювання деструктивного впливу підприємств на стан навколишнього природного середовища.

Так, протягом 2019 року відбулося підвищення його ставок, що мало на меті переважне забезпечення фіскального ефекту. Натомість, у напрямку здійснення регулюючої функції законопроектом № 10146 від 13.03.2019 пропонувалося встановити можливість зниження сум екологічного податку, сплачуваного підприємствами за умови здійснення видатків на охорону довкілля; законопроектом № 10147 від 13.03.2019 – закріпити цільове використання доходів Державного бюджету України від екологічного податку на фінансування природоохоронних заходів; законопроектом №1165 від 29.08.2019 – збільшити частку, що зараховується до бюджетів сіл, селищ, міст та об'єднаних територіальних громад в структурі екологічного податку, що зараховується до місцевих бюджетів [3]. Отже, в Україні спостерігаються тенденції щодо зміни механізму нарахування екологічного податку та перерозподілу коштів від його надходження у напрямку стимулювання природоохоронної діяльності держави, місцевих органів влади та підприємств.

Враховуючи економічну природу екологічного податку можна відзначити домінуючу роль його регулюючої функції. Зарубіжний досвід демонструє значний регуляторний потенціал екологічних податків за умов коректного врахування макроекономічного контексту країни та оптимального дизайну екологічних податкових реформ. На жаль, на сьогодні в Україні екологічний податок не виконує повноцінно навіть своєї фіскальної функції, незважаючи на підвищення ставок. Саме тому набуває актуальності оцінювання потенціалу екологічного податку в напрямку стимулювання зменшення шкідливого впливу підприємств на навколишнє природне середовище у вітчизняних умовах.

У контексті даного дослідження було висунуто дві гіпотези – 1) видатки підприємств на охорону навколишнього природного середовища мають обернений зв'язок з надходженнями екологічного податку (за рахунок модернізації виробництва, що дозволяє знизити шкідливий вплив на довкілля та, відповідно, зменшує базу оподаткування); 2) вплив природоохоронних видатків підприємств на надходження екологічного податку є відстроченим у часі. Тестування зазначених гіпотез дозволить зробити висновок про наявність чи відсутність регулюючого потенціалу екологічного податку в Україні.

Для проведення дослідження було обрано 4 результативні показники надходжень екологічного податку до Зведеного бюджету України:

– сукупні надходження екологічного податку (ЕП);

– надходження екологічного податку від викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення (ЕПап)

– надходження екологічного податку від скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти (ЕПв);

– сумарні надходження екологічного податку від розміщення відходів та утворення та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів (ЕПрв).

У той же час, факторними показниками стали 8 параметрів видатків підприємств на охорону навколишнього середовища, згрупованих за категоріями поточних витрат і капітальних інвестицій та за видами витрат.

Період аналізу включає 2011-2017 роки. У процесі розрахунків було побудовано 12 багатфакторних регресійних рівнянь, які дозволяють оцінити загальні взаємозв'язки видатків підприємств на охорону навколишнього середовища та надходжень екологічного податку, а також структурні взаємозв'язки за видами природоохоронних заходів та складовими екологічного податку з різною тривалістю часового лагу (0,1,2 та 3 роки), а також розраховано коефіцієнти кореляції між факторними та результативною ознакою. Результати проведених розрахунків демонструє табл. 1. Для визначення часового лагу за кожним напрямком дослідження було обрано таку модель, параметри адекватності та статистичної значущості якої є найвищими.

За результатами розрахунків можна зробити наступні висновки:

– між видатками підприємств на охорону довкілля та надходженнями екологічного податку існує прямий кореляційний зв'язок;

– поточні видатки підприємств на охорону навколишнього природного середовища мають прямий вплив на надходження екологічного податку, у той час як збільшення капітальних інвестицій обумовлює скорочення надходжень екологічного податку з часовим лагом 1 рік;

– видатки підприємств на охорону атмосферного повітря і проблеми зміни клімату надходження не мають статистично значимого впливу на надходження екологічного податку за забруднення атмосферного повітря, тоді як збільшення поточних витрат та капітальних інвестицій на очищення зворотних вод пов'язане зі зростанням надходжень екологічного податку за забруднення води з часовим лагом у 2 роки, а зростання поточних видатків на поводження з відходами призводить до збільшення екологічного податку за утворення та розміщення відходів з лагом 2 роки.

Таким чином, обидві висунуті гіпотези було підтверджено частково, що дозволяє констатувати наявність обмеженого регулюючого потенціалу чинного екологічного податку в Україні. Розрахунки підтверджують наявність екологічно спрямованих ініціатив підприємств за рахунок здійснення капітальних інвестицій, у той час як поточні витрати на охорону довкілля спрямовані виключно на зменшення наслідків деструктивного техногенного впливу та не мають жодної превентивної дії. Отже, ініціативи в напрямку реформування екологічного податку мають включати не лише встановлення

обмежень щодо цільового витрачання коштів на природоохоронну діяльність, а й здійснення моніторингу та контролю якості таких заходів.

Таблиця 1

**Результати кореляційно-регресійного аналізу зв'язку податкових надходжень екологічного податку та видатків підприємств на охорону навколишнього природного середовища**

Результативна ознака	Факторні ознаки		Коефіцієнт кореляції	Коефіцієнт впливу факторної ознаки	Значимість коефіцієнта впливу	Часовий лаг
ЕП	Сукупні видатки на охорону навколишнього природного середовища	ПВ	0,592	0,677	3,886**	1 рік
		КІ	0,701	-0,362	-2,282**	
ЕПап	Видатки на охорону атмосферного повітря і проблеми зміни клімату	ПВ	0,581	3,416	1,870	1 рік
		КІ	0,318	-0,198	-0,3635	
ЕПв	Видатки на очищення зворотних вод	ПВ	0,769	0,038	5,448***	2 роки
		КІ	0,884	0,101	2,384*	
ЕПрв	Видатки на поводження з відходами	ПВ	0,879	0,194	7,499***	2 роки
		КІ	0,740	-0,043	-0,250	

Примітка: ЕП – екологічний податок; ПВ – поточні витрати; КІ – капітальні інвестиції; значимість коефіцієнта впливу показує t-статистика Стьюдента; \*\*\* – значимість на рівні 99%; \*\* – значимість на рівні 95%; \* – значимість на рівні 90%.

*Джерело: авторські розрахунки за даними [1,2]*

Дослідження виконане в межах науково-дослідної роботи «Структурно-функціональна мультиплексивна модель розбудови системи екологічних податків в Україні» (номер державної реєстрації 0119U100759) та Гранту Президента України «Екологічне оподаткування у забезпеченні сталого розвитку України: дорожня карта імплементації європейських стандартів».

**Список використаних джерел**

1. Ukrstat.org. Витрати на охорону навколишнього природного середовища. URL: [https://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu\\_u/ns.htm](https://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/ns.htm).
2. Державна казначейська служба України. *Звітність*. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.
3. Офіційний портал Верховної ради України. *Законопроекти*. URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc2>.

## **СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ ВИМОГ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ**

Система податкового контролю за трансфертним ціноутворенням започаткувало свій розвиток в Україні у зв'язку посиленням уваги до транснаціональних корпорацій та міжнародної торгівлі. Основою для створення національного законодавства були Настанови Організації Економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), основні норми яких впроваджені у ст. 39 Податкового кодексу України.

З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва у рамках ОЕСР та взяла на себе зобов'язання впровадити мінімальний стандарт Плану дій для боротьби з розмиванням бази оподаткування та виведенням прибутку з-під оподаткування (BEPS).

План BEPS складається з 15 пунктів, кожен з яких є описом окремої податкової проблеми і містить запропоновані шляхи її вирішення, які повинні бути втіленими у внутрішнє законодавство країн та міжнародні угоди між ними. Мінімальний стандарт Плану BEPS – це обов'язкові 4 із 15 кроків, які мають бути реалізовані кожною країною-учасницею. Впровадження чотирьох кроків мінімального стандарту BEPS сприятимуть можливості більш повного оподатковування отримуваного в Україні прибутку.

На відміну від багатьох інших вимог податкового законодавства, трансфертне ціноутворення не має чіткого нормативного регулювання, що надає застосуванню вимог щодо нього яскраво виражений суб'єктивний характер. Україна ще не долучилася до автоматичного обміну податковою інформацією, на відміну від 105 країн світу, але обмін все ж таки відбувається. Контролюючі органи підтверджують, що активно співпрацюють у процесі розслідувань та перевірок з іншими державами. Найбільш активний обмін інформацією відбувається з Кіпром, Латвією, Швейцарією, Польщею [1].

В Україні активно розвивається контроль за трансфертним ціноутворенням. Трансфертне ціноутворення використовується виключно для контролю обчислення податку на прибуток. Підприємства, які здійснюють контрольовані операції, зобов'язані визначати обсяг оподатковуваного прибутку за такими операціями відповідно до принципу «вितягнутої руки».

Відповідно до принципу «вितягнутої руки» особливі відносини, які існують між компаніями не повинні впливати на фінансовий результат контрольованих операцій, які між ними здійснюються. У випадку, якщо такий вплив має місце – платнику податку для цілей оподаткування донараховують прибуток, який був би нарахований за відсутності такого впливу.

Серед джерел інформації, що використовуються контролюючими органами для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «вितягнутої руки», можна виділити такі: інформація, отримана в межах міжнародних угод; бази даних для пошуку зіставних юридичних осіб («Amadeus», «Ruslana»); відкриті державні реєстри; публікації в офіційних ЗМІ; дані від аналітично-інформаційного агентства «АПК-Інформ»; комерційні видання; цінові довідки ДП «Держзовнішінформ», ДП «Укрпромзовнішекспертиза»; ціни, що склалися за результатами публічних торгів (аукціонів), тендерів, біржові котирування; ринкові дослідження; запити; опитування співробітників підприємства тощо [1].

Податковий кодекс України передбачає комплексну оцінку для визначення, чи потрапляють операції підприємства під вимоги трансфертного ціноутворення. У більшості випадків перевірка щодо питань трансфертного ціноутворення починається з запиту фіскального органу про надання інформації.

Звіт про контрольовані операції, які були здійснені у 2018 році платники податків мають подати до 1 жовтня 2019 р., інформація про контрольовані операції 2019 року буде включена у звіт, поданий у 2020 році.

Відповідно до вимог пп. 39.4.5 ст. 39 Податкового кодексу України [2], запит щодо надання інформації може бути направлений не раніше 1 жовтня року, що настає за роком здійснення контрольованої операції.

Відповідно до вимог Податкового кодексу України система контролю трансфертного ціноутворення складається з: 1) моніторингу контрольованих операцій; 2) опитування з питань трансфертного ціноутворення; 3) проведення перевірок із питань дотримання принципу «вितягнутої руки».

Моніторинг контрольованих операцій полягає в проведенні аналізу наявної у податкового органу інформації про операції та результати діяльності платників податків. Джерелами аналізу інформації є подані звіти про контрольовані операції, податкові декларації, фінансова звітність тощо.

Направлення запиту про надання документації з питань трансфертного ціноутворення є заключним етапом процесу моніторингу і, як правило, означає, що має місце ризик порушення правил трансфертного ціноутворення.

Необхідно відмітити, що перевірка з питань дотримання принципу «вितягнутої руки» може бути проведена як у разі надання документації, так і в разі неподання. При цьому, для платників податків у разі ненадання документації передбачено штрафні санкції.

Заповнення додатка ТЦ до Декларації з податку на прибуток прямо пов'язане із заповненням звіту про контрольовані операції. Але Звіт про контрольовані операції разом із декларацією з податку на прибуток подавати не треба, бо він є самостійним звітом і подається до 1 жовтня року, наступного за звітним.

Розмір штрафів визначається, виходячи з розміру мінімального прожиткового мінімуму для працездатної особи (ПМПО) на 1 січня звітного року,

за який було встановлено порушення [2]. Так, штраф стосовно контрольованих операцій 2018 р. становить:

- за неподання звіту по контрольовані операції – 528 600 грн. (300 ПМПО);
- невключення всіх контрольованих операцій у поданий звіт – 1% невказаних операцій (максимально 300 ПМПО);
- неподання документації з трансфертного ціноутворення – 3 % контрольованих операцій (максимально 200 ПМПО).

Відповідно до норм п. 102.1 Податкового кодексу України податківці мають право провести перевірку та самостійно визначити суму грошових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 1095 дня. Але для трансфертного ціноутворення передбачений строк 7 років. Для платників податків встановлено обов'язок зберігати документи та інформацію, яка є необхідною для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням протягом 2555 днів (7 років) з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи. Тривалість перевірки з питань дотримання платником податків принципу «витягнутої руки» не повинна перевищувати 18 місяців. Даний термін відраховується з дня прийняття рішення про її проведення до дня складення довідки (акту) про проведення такої перевірки.

Багато спірних питань виникає між платниками податків та контролюючими органами через джерела інформації для визначення ціни, через відсутність детального обґрунтування використання платником податку для розрахунку рентабельності (діапазону цін) фінансових даних за декілька років та/або невикористання показників періоду здійснення контрольованої операції [1].

Найбільш поширеними помилками платників податку при дотриманні правил трансфертного ціноутворення є неподання звіту чи порушення строків його подання, порушення вимог до звіту чи документації, неправильне розуміння методів щодо встановлення ціни, відсутність структурованого підходу до виявлення контрольованих операцій, відсутність внутрішнього кадрового ресурсу для контролю за трансфертного ціноутворенням. Серед основних причин перевірок є неподання (або подання з запізненням) звіту та некоректні дані у звітах. Від якості й повноти наданої інформації та комунікації щодо запитів залежить проведення перевірки.

### **Список використаних джерел**

1. Загрядська М. Трансфертне ціноутворення — сучасні аспекти застосування. URL: [jur-gazeta.com/publications/practice/mizhnarodne-pravo-investiciyi/transfertne-cinoutvorennya--suchasni-aspekti-zastosuvannya.html](http://jur-gazeta.com/publications/practice/mizhnarodne-pravo-investiciyi/transfertne-cinoutvorennya--suchasni-aspekti-zastosuvannya.html) (дата звернення 12.09.2019).
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2755-17> (дата звернення 12.09.2019).

3. Про застосування штрафних санкцій за порушення вимог п.39.4 ст.39 Податкового кодексу України: Лист ДФСУ від 10.02.2017 р. № 3282/7/99-99-14-01-02-17. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertne-tsinoutvorenna/listi-rozuyasnennya/71431.html> (дата звернення 12.09.2019).

**УДК 657.42**

*Шендерівська Ю.Л.*

ННЦ «Інститут аграрної економіки»,  
аспірант відділу обліку та оподаткування

### **ОЦІНКА БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА ЯК ЕЛЕМЕНТ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

З прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи у 2005 році розпочалась жвава дискусія серед вітчизняних науковців на предмет оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. Прихильники ринкової оцінки запевняють, що такий підхід забезпечить реальне відображення активів сільгосптоваровиробників. Це в свою чергу сприятиме довірі інвестора до фінансової інформації такого суб'єкта господарювання, а отже підвищить ймовірність залучення додаткових коштів.

Противники оцінки за справедливою вартістю апелюють до проблем практичної реалізації цього методу в Україні. При визначенні справедливої вартості біологічних активів рослинництва найскладнішим аспектом є велика залежність даної галузі від природно-кліматичних чинників, які спрогнозувати для визначення справедливої вартості досить важко. Як зазначає О.О. Канцуров, «... проблемним є визнання озимини на дату річної звітності, оскільки достовірно не відомий стан посівів, відповідно неможливо визначити наявність активу та їх вартість» [2, с. 92]. Тобто оцінка біологічних активів рослинництва є досить відносною і неточною.

В.М. Жук обґрунтовує свою позицію тим, що біологічні активи рослинництва як довгострокові (багаторічні плодові насадження, ягідники тощо), так і поточні біологічні активи (зернові, кормові, технічні культури) дають сільськогосподарську продукцію, яка є віддільною від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило, не продається і не купується. Так плодові сади, виноградники, посіви зернових, інших культур на пні тощо, є невід'ємними від землі, на них немає активного ринку і операції з купівлі-продажу таких активів є не звичайними для сучасного ведення сільськогосподарської діяльності. Їх не можна прирівняти до реалізації сільськогосподарської продукції. Тому, в практичній діяльності біологічні активи рослинництва, як правило, будуть оцінюватись та обліковуватись за первісною вартістю [1, с. 31].

Поряд з цим варто проаналізувати наслідки оцінки за справедливою вартістю в сфері оподаткування. На сьогоднішній день податковий вплив ринкової оцінки не є відчутним для більшості сільськогосподарських

підприємств, оскільки вони перебувають на спрощеній системі оподаткування (єдиний податок 4 групи). Проте, якщо припустити, що невдовзі цей державний важіль припинить свою дію (підставою для цього припущення може слугувати скасування пільг для сільгосптоваровиробників з оподаткування податком на додану вартість у 2017 році), то ситуація в аграрному секторі економіки України складеться наступна.

Підприємство, оцінивши сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю, скоріше за все сплатить податок на прибуток раніше ніж отримає реальний дохід. У такому випадку правило відповідності доходів і витрат не спрацює, оскільки доходи від визнання виникають раніше, ніж відбувається списання собівартості продукції на фінансовий результат (оскільки далеко не вся продукція сільського господарства продається у періоді отримання). А у кожного підприємства, діяльність якого спрямована на отримання прибутку, такі доходи виникатимуть неминуче, оскільки справедлива вартість сільськогосподарської продукції буде вищою, ніж її собівартість. І з цих доходів при реальній відсутності грошових потоків від продажу продукції доведеться сплачувати податок на прибуток.

Це у свою чергу матиме такі наслідки:

1. Мікро- та малі сільськогосподарські підприємства будуть якнайшвидше реалізовувати зібрану продукцію як сировину без можливості очікування оптимальної ціни на неї. Як свідчить статистика, Україна, продаючи свою сільськогосподарську продукцію як сировину на експорт, потім закуповує імпортне продовольство, а не використовує власне, хоча Україна може забезпечити себе переважною більшістю продуктів харчування.

2. Відсутність стимулів до переробки сільськогосподарської продукції на місцевому рівні, оскільки оплата за таку продукцію, яка реалізується через місцеві торгівельні мережі, відбувається з відстрочкою.

3. Нарахування і сплата податку на прибуток з «неотриманих» доходів сприятиме ключовій негативній тенденції – виведенню оборотних коштів із діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Виведення оборотних коштів за умови їх постійної нестачі призводить до того, що підприємства або частіше ліквідуються, або частіше звертаються за кредитами [3, с. 84].

4. Середні та великі підприємства матимуть значну перевагу над мікро- та малими товаровиробниками, оскільки вони мають вільні обігові кошти, потужності для зберігання, доступ до міжнародних клієнтів і відкриті канали збуту продуктів, які отримуються в результаті переробки сільськогосподарської сировини. Тобто такі суб'єкти господарювання можуть претендувати на вищу прибутковість, а отже, і конкурентоспроможність.

Таким чином, у змодельованих умовах для представників середнього та великого бізнесу оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва за справедливою вартістю стає дієвим інструментом управління господарською діяльністю підприємства. Проте таке управління вочевидь призведе до дисбалансу в аграрному секторі економіки України, оскільки вкрай



негативно вплине на малий бізнес, який і зараз потребує підтримки. За таких обставин зростає роль держави в частині регулювання економіки шляхом забезпечення належного нормативного й методичного підґрунтя для ведення бізнесу і бухгалтерського обліку, зокрема.

### **Список використаних джерел**

1. Жук В.М. Облік сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи». Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: Тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2007 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2007. – С.29-33.

2. Канцуров О.О. Визнання та класифікація біологічних активів. Облік і фінанси АПК. 2007. №8-10. С. 146-149. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/viznannya-ta-klasifikaciya-biologichnih-aktiviv.html>

3. Попко Є.Ю. Методологічні проблеми поширення оцінки за справедливою вартістю в бухгалтерському обліку. Облік і фінанси. 2012. №2. С. 82-85.

**УДК 336.221**

*Ющенко Н. Л.*

Чернігівський національний технологічний університет, к.е.н., доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

### **ПРО ПЕРЕОРІЄНТУВАННЯ В УКРАЇНІ З ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ЗА МІСЦЕМ ЇХНЬОГО СТВОРЕННЯ НА ОПОДАТКУВАННЯ ЗА МІСЦЕМ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ**

Одним з головних показників стану економіки держави є ситуація з податками. Намагаючись знайти золоту середину між наповненням бюджету та розвитком приватного підприємництва, держави активно реформують податкові системи. Пряме підвищення податкового тягаря все рідше використовується як основний інструмент отримання додаткових коштів [1] через те, що це негативно позначається на діловій активності і змушує платників шукати способи ухиляння від сплати податків. Реформування податкових систем у світі відбувається за двома основними напрямками: (1) зниження податкового навантаження; (2) спрощення процедури сплати податків [2]. В другому випадку значна частина змін в останні роки пов'язана з переходом на електронний документообіг: 84 країни вже повністю перешли на подання декларацій і сплату податків on-line, що пришвидшує процес, підвищує його прозорість та знижує ймовірність помилок.

Виведення доходів із неформального сектору, легалізація заробітних плат, пошук раціональних методик їх виявлення залишаються актуальними проблемами для України. Єдиного визначення неформальної економічної

зайнятості не існує, так як і єдиного погляду на причини її виникнення [3]. Зміст неформальної зайнятості різний в різних країнах, в різні періоди їх розвитку. При її визначенні науковці сходяться тільки в тому, що даний вид зайнятості не веде за собою виникнення прав на трудові та соціальні гарантії, які встановлені Міжнародною організацією праці. Термін „тіньова” описує явище чи процес, який не можна виміряти за допомогою стандартних статистичних методів, тому для вимірювання тіньової економіки зазвичай використовують два методи: непрямі (мікрометоди) та прямі (макрометоди оцінок). Вважається, що мікрометоди, зазвичай, завищують, а макрометоди занижують реальні масштаби неформальної економіки.

Вивчення міжнародного досвіду статистичних спостережень неформального сектору показало, що серед прямих методів найчастіше застосовуються вибіркові обстеження домашніх господарств і підприємств, експертні оцінки. У загальному плані непрямі методи не дозволяють дослідити характер і форми неформальної зайнятості, а також зрозуміти причини її поширення. Їх слід застосовувати як доповнення до прямих методів, які використовують спеціальні кількісні і якісні соціологічні дослідження, опитування експертів, а також аналіз податкових реєстрів. Загальним недоліком усіх методів оцінки тіньової зайнятості є те, що вони не дають змоги виявити тенденції її зростання, але надають деталізовану інформацію про структуру і склад зайнятих в тіньовій економіці. Систематизації й аналізу методів, за якими можна здійснити облік неформальної зайнятості, присвячене дослідження [4], за результатами якого нами були запропоновані аспекти їх класифікації, виділені ряд актуальних шляхів мінімізації неформальної зайнятості.

Переорієнтування з оподаткування доходів за місцем їхнього створення на оподаткування цих доходів за місцем їхнього використання, що реалізується через перехід до моноподаткової системи, створення електронної системи грошового обігу та прийняття законодавчо-нормативного акту щодо формування цін на товари, роботи, послуги, може бути найбільш дієвим механізмом детінізації економіки й подолання корупції в умовах проведення реформ на даному етапі в Україні.

### **Список використаних джерел**

1. The Heritage Foundation. URL: <https://www.heritage.org/>
2. Налоговая реформа и борьба с офшорами. Мировой опыт. *Obozrevatel.ua Економіка*. URL: <https://www.obozrevatel.com/finance/business-and-finance/80145-nalogovaya-reforma-i-borba-s-ofshorami--mirovoj-opyit.htm>
3. Ющенко Н. Л. До питання оподаткування доходів за місцем їхнього використання як шляху детінізації економіки України. *Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції: збірник наукових праць за матеріалами VIII науково-практичної інтернет-конференції*. Ірпінь, 2016. С. 84-85. URL: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/newsView/186/>

4. Ющенко Н. Л., Назаренко Т. В. Про методи визначення обсягів неформальної зайнятості. *Наукові засади сталого розвитку економіки: зб. наук. праць за матеріалами міжнар. наук.-практ. Інтернет-конференції*. Тернопіль : Крок, 2011. С. 337-339. URL: <http://www.confaiapv.at.ua>

**УДК 657**

*Ярмоленко Ю.Ю.,*  
Хмельницький університет управління та права  
імені Леоніда Юзькова, аспірант кафедри менеджменту, фінансів,  
банківської справи та страхування

### **АУДИТ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК НЕОБХІДНА УМОВА БЮДЖЕТНОГО ВІДШКОДУВАННЯ СІЛЬГОСПВИРОБНИКАМ**

Під час електронного декларування та подання звітних документів до автоматизованої системи АС "Єдине вікно подання електронних документів" ДПС України сільськогосподарські підприємства допускають технічні та методологічні помилки у податковій звітності та відповідних додатках до них. Як результат, наявність таких розбіжностей у звітності суб'єктів господарювання, несвоєчасне їх усунення призводить до застосування з боку податківців фінансових санкцій і адміністративних штрафів.

Відповідно до п.46.1 ст.46 Податкового кодексу України (далі –Кодекс) додатки до податкової декларації є невід'ємною частиною останньої. За таких вимог наявність помилок у заповненні податкової звітності надає можливість перевіряючим робити висновок щодо декларування недостовірних даних платниками податків. У подальшому контролюючі органи в особі податківців позбавляють сільгоспвиробників на бюджетне відшкодування. На погляд ревізорів, правильність заповнення всіх реквізитів додатків та декларації є підтвердженням достовірності декларування платником бюджетного відшкодування податку на додану вартість (ПДВ). Тому систематизація та оприлюднення цих помилок вкрай актуальна для подальшого прийняття правильних управлінських рішень сільськогосподарськими товаровиробниками.

Так, згідно пункту 200.8 статті 200 Кодексу [1] сільгосппідприємства, як і інші платники податків ПДВ, повинні подати в електронному вигляді крім декларації з податку відповідні додатки (уточнюючі розрахунки в разі наявності помилок та уточнень), перелік яких визначено Наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість», зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 29 січня 2016 р. за № 159/28289 (із змінами і доповненнями). Такими формами є дев'ять додатків до декларації з ПДВ [2].

Проте, подають зазначені додатки до декларації не всі платники, але за наявності певних умов. Так, наприклад, додаток 9 (ДС9), визначений лише для аграріїв (отримувачів дотацій), – це Розрахунок податкових зобов'язань за операціями, зазначеними в статті 16<sup>1</sup> Закону України "Про державну підтримку сільського господарства України" та питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів. Розрахунок бюджетного відшкодування (Д3) та Заяву про повернення суми бюджетних коштів (Д4) до декларації з ПДВ

**Таблиця 1**

**Систематизація помилок та розбіжностей у податковій звітності з ПДВ сільськогосподарських підприємств \***

№ /пп	вид помилки	наслідок
1	Уточнюючі розрахунки на зменшення податкового кредиту (від'ємного значення) у попередніх періодах не декларуються одночасно у періоді подання останніх	Зменшення податкового кредиту (податкове повідомлення рішення форма «В4») та зменшення заявленого бюджетного відшкодування (податкове повідомлення - рішення форма «В1»)
2	Технічні помилки у індивідуальних кодах платників ПДВ у Розрахунку не співпадають з аналогічними платниками у Розшифровках в розрізі контрагентів (додаток 5 (Д5) до декларації)	Позбавлення права у бюджетному відшкодуванні (податкове повідомлення рішення форма «В3»)
3	У разі декларування у податковій звітності імпортного ПДВ, сплаченого на митниці, сільгоспідприємства зазначають у таблиці 2 Розрахунку коди нерезидентів-постачальників імпортних товарів (ПН 300000000000 та 500000000000) замість власного індивідуального податкового номера	Позбавлення права у бюджетному відшкодуванні (податкове повідомлення рішення форма «В3»)

4	Заявлені суми по платниках-контрагентах у Розрахунку (Д3) перевищують розмір ПДВ, віднесеного сільгоспвиробником до складу податкового кредиту аналогічного платника у Додатку 5 (Д5)	Відмова у бюджетному відшкодуванні (податкове повідомлення рішення форма «В3»)
5	За несвоєчасного оновлення системи електронного документообігу «М.Е.Дос» не завжди декларуються періоди (місяць, рік) у Розрахунку (Д3) та Заяві на бюджетне відшкодування (Д4)	Позбавлення права у бюджетному відшкодуванні (податкове повідомлення рішення форма «В3»)
6	У колонках від'ємного значення таблиці 2 Розрахунку (Д3) замість податкового періоду, у якому сформовано податковий кредит, вказується звітний період виписки податкових накладних	Відмова у бюджетному відшкодуванні (податкове повідомлення рішення форма «В3»)
7	Сума реєстраційного ліміту з ПДВ, яка менша ніж сума заявленого бюджетного відшкодування, декларується у податковій декларації у періоді отримання квитанції № 2 витягу з Єдиного реєстру податкових накладних, замість декларування відповідної суми ліміту на момент подання декларації	Позбавлення права у бюджетному відшкодуванні (податкове повідомлення рішення форма «В3»)
8	Не вірне визначення дати узгодження суму збільшення/зменшення від'ємного значення за результатами перевірок та відповідного відображення сум, зазначених у податкових повідомленнях – рішеннях	Зменшення податкового кредиту (податкове повідомлення рішення форма «В4») та зменшення заявленого бюджетного відшкодування (податкове повідомлення - рішення форма «В1»)

\* Примітка: *результати дослідження автора*

декларують лише ті господарюючі суб'єкти, які виявили бажання за певних умов заявити податок до повернення з Державного бюджету України.

Нами проведено аудит актів перевірок за 2018 та I півріччя 2019 року сільськогосподарських виробників Хмельницької області – заявників до відшкодування (ТОВ “Лан”, ТОВ "Поділля–Агросервіс", ТОВ «НьюАгро Поділля», ТОВ «СГП «Дніпро», ПП «Кочубіївське») та тих аграрних підприємств області, які звітують про позивні значення податкових зобов’язань перед бюджетом. За результатами проведеної вибірки встановлено наявність технічних та методологічних помилок, які позбавляють аграріїв на отримання бюджетного відшкодування ПДВ. Систематизуємо відповідні розбіжності між даними перевірок та задекларованими показниками аграріїв у вигляді таблиці (табл.1)

Наголосимо на тому, що задекларовані розбіжності властиві не тільки для підприємств – заявників бюджетного відшкодування. Так, наприклад, помилки зазначені у рядках 1,7 та 8 таблиці 1 характерні не тільки для аграрних товаровиробників, які виявили намір заявити бюджетні кошти на повернення з Державного бюджету, але й тих, хто декларує ПДВ до сплати.

Підсумовуючи результати проведених розрахунків, підкреслимо, що представлені для оприлюднення та використання у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств узагальнюючі дані проведеного аудиту нададуть можливість аграріям – платникам ПДВ не лише правильно визначати бюджетне відшкодування та зменшать вірогідність накладення штрафів на платників податків, але й сприятиме позивним результатам їх фінансової діяльності.

#### **Список використаних джерел**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755 – VI (із змінами та доповненнями)/Законодавство України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

2. Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 21 від 28.01.2016 (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 29.01.2016 за № 159/262890). Законодавство України. URL:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>

**УДК 657: 339.922**

**Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції:** збірник тез доповідей всеукр. наук.-практ. конф. (10 жовтня 2019 р.) / відп. ред. Є.В. Калюга. – К.: НУБіП України, 2019. – 343 с.

Збірник підготовлено за загальною редакцією завідувача кафедри обліку та оподаткування, д.е.н., професора Калюги Є.В.

Рекомендовано до друку  
кафедрою обліку та оподаткування НУБіП України  
(протокол № 2 від 26 вересня 2019 р.)

Збірник містить матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції» з актуальних проблем і основних напрямків розвитку бухгалтерського обліку, контролю, аналізу, аудиту та оподаткування в сучасних умовах господарювання.

Технічний редактор: к.е.н., доц. Ганяйло., к.е.н. Шевчук К.В.

© Колектив авторів, 2019  
© НУБіП України, 2019

Підп. до друку 04. 11. 2019 р.  
Формат 60x84 1/16. Папір офс.  
Ум. друк. арк. 20,8. Тираж 130 прим.