

## СЕКЦІЯ 1

# СУЧАСНІ АСПЕКТИ ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, ЗВІТНОСТІ ТА ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

## ПОНЯТТЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

*М.О. Ананська, к.е.н, доцент*

*I.B. Мостова, студентка*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

На сучасному етапі більшість підприємств не в змозі абсолютно самостійно забезпечити умови для ефективного виробництва всіх видів товарів та послуг. Однією з причин такої ситуації є відсутність оборотних коштів, необхідних для придбання сировини, та недостатня забезпеченість власною сировиною за наявності потужного виробничого комплексу. Саме тому однією з форм ефективної підприємницької діяльності все частіше стає використання операцій з давальницькою сировиною. Застосування давальницьких схем сприяє зниженню рівня витрат на виробництво продукції, розширенню економічних зв'язків, а також перетворення низько ліквідної сировини в більш ліквідну готову продукцію.

Питанням визначення сутності категорій «давальницька сировина» та «операції з давальницькою сировиною» приділяється значна увага, що підтверджує важливість даного питання. Слід відмітити таких вчених, як Бутинець Ф.Ф., Дяків В.В., Осницька Н.А., Мочерний С.В., Ларіна Я.С. Устенко О.А. та Юрія С.І. які приділяють значну увагу означенням питанням у своїх працях. Проблемами нормативно-правового регулювання операцій з давальницькою сировиною займаються такі вчені як: Козіцька Н.О, Єдинак Т.С., Бутинець Ф.Ф та інші.

Згідно Податкового кодексу України, давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, що є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції, з подальшим переданням або поверненням такої продукції або її частини їх власникам або за його дорученням іншій особі [1].

Серед вчених не існує єдиного підходу до визначення сутності давальницька сировина. Розкриття поняття «давальницька сировина» надано у табл. 1.

Таблиця 1. Трактування поняття «давальницька сировина» у літературних джерелах

Джерела	Тлумачення поняття «давальницька сировина»
Бутинець Ф.Ф. [2]	Давальницька сировина – 1) сировина, яка передається на переробку, в тому числі в іншу країну, з метою виготовлення готової продукції, з оплатою замовником витрат по переробці;
Дяків В.В. [3]	Давальницька сировина – сировина особи (юридичної, фізичної), власник якої є замовником на виготовлення товару з цієї сировини іншою особою – товаровиробником, а водночас і власником готового товару (продукту).

## Продовження таблиці 1

Осницька Н.А. [4]	Давальницька сировина – це сировина, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії, а також товари, передані для переробки, які є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) та передаються ним на договірній основі іншому суб'єкту господарювання (виробнику, переробнику) для виробництва готової продукції за встановлену договором оплату з її подальшим поверненням замовнику.
Мочерний С.В., Ларіна Я.С. Устенко О.А. та Юрія С.І. [5]	ототожнюють поняття «давальницька сировина» з поняттям «давальницький продукт». Під продуктом дані автори розуміють результат праці людини в матеріально-речовій або нематеріальній формі (наукове відкриття, ноу-хау та ін.).

Проведений аналіз наукової літератури дозволяє зробити висновок, що Бутинець Ф.Ф та Осницька Н.А., дають визначення «давальницька сировина» схиляючись на його нормативно-правову дефініцію, розкриваючи при цьому склад та функціональну сутність давальницької сировини. Щодо Мочерного С.В., Ларіної Я.С., Устенко О.А. та Юрія С.І., які ототожнюють поняття «давальницька сировина» з поняттям «давальницький продукт», на нашу думку є не зовсім правильним так як «продукт» – це речовина, яка служить матеріалом для виготовлення або вироблення чого-небудь, тому вважаємо, що доцільно використовувати словосполучення «давальницька сировина». Надалі розглянемо трактування поняття операції, що передбачає перероблення давальницької сировини у нормативно-правових актах у табл. 2.

Таблиця 2. Розкриття терміну «операція з давальницькою сировиною»

Джерела	Визначення
Податковий кодекс України від 02. грудня 2012 р. [1]	операція з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату
Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах втрати чинності 01.06.2012 р. / Верховна Рада України ; Закон від 15.09.1995 р. [6]	операції з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників та виконавців), а також етапів (операций з перероблення цієї сировини), ввезеної на митну територію України (чи закупленої іноземним замовником за іноземну валюту в Україні) або вивезеної за її межі з метою отримання готової продукції за відповідну плату.

Окрім нормативно-правового трактування операцій з давальницькою сировиною, існує також й наукове інтерпретування їхньої сутності. Підходи різних авторів до визначення цього поняття наведено у табл. 3.

Таблиця 3 – Розкриття терміну «операція з давальницькою сировиною» у наукових джерелах

Джерело	Визначення
Богомазова К.К. [7]	Операції по переробці давальницької сировини включають переробку, обробку й технологічну доробку деяких видів сировини.

Продовження таблиці 3

Білинська Н.Є. [8]	Суть операцій з перероблення давальницької сировини полягає у тому, що власник сировини – замовник – має намір виготовити продукцію зі своєї сировини.
Житний В.Є. [9]	Операції з давальницькою сировиною – це складний економічний процес виробничих відносин господарюючих суб'єктів – замовника (власника давальницької сировини) і виконавця – виробника готової продукції, що базується на інститутах і принципах ринкової економіки, складовою частиною яких є внутрісистемні протиріччя та конкуренція .
Іваненко В.О. [10]	Сутність операцій з давальницькою сировиною полягає у тому, що одне підприємство закуповує сировину і передає її іншому підприємству для виготовлення за винагороду певного виду продукції шляхом переробки (обробки, збагачення чи використання) переданої сировини.
Кіляр О.Р. [11]	Сутність операцій з давальницькою сировиною полягає в тому що давальницька сировина на всіх етапах переробки та продукти її переробки є власністю замовника; виконавець лише здійснює переробку даної сировини за відповідну плату; в операціях з давальницькою сировиною можливе використання різних форм розрахунків між замовником та виконавцем; під час здійснення операцій давальницька сировина повністю споживається; використовується давальницька сировина лише у виробничому процесі.

На підставі аналізування позицій авторів до трактування поняття «операції з давальницькою сировиною» можна помітити, що визначення науковців Богомазової К.К., Білинської Н.Є., містять у назвах слово «перероблення», що уточнює сутність таких операцій. Однак К.К. Богомазова акцентує увагу лише на переробних діях щодо давальницької сировини, а трактування Кіляр О.Р., Іваненко В.О., Житного В.Є. є доволі грунтовними та послідовно розкривають механізм здійснення операцій з давальницькою сировиною відповідно до нормативно-правового визначення.

На підставі вивчення різних трактувань понять «давальницька сировина» та «операції з давальницькою сировиною» вважаємо, що доречно буде використовувати їхні нормативно-правові дефініції, подані у чинному Податковому Кодексі України, котрі повністю та точно розкривають їхню економічну сутність .

Головною особливістю операцій з давальницькою сировиною полягає у тому, що передавальна сторона зберігає за собою право власності на вихідну сировину або матеріали, що передано в переробку, і також на готову продукцію, отриману в результаті переробки, а переробник лише надає послуги з переробки [1].

На основі розглянутих поглядів вчених щодо операцій з давальницькою сировиною сформуємо характерні ознаки, які можна визначити критеріями визнання операцій з давальницькою сировиною (рис. 1.).

Однією з головних проблем здійснення операцій з давальницькою сировини на яку вчені звертають увагу є недосконалість законодавчого регулювання операцій з давальницькою сировиною, відмічають їх як один із способів здійснення основних податкових порушень в сфері ЗЕД. На сучасному етапі для здійснення операцій з давальницькою сировиною та сприяння вітчизняним суб'єктам господарювання у їхній реалізації в Україні функціонує спеціалізоване нормативно-правове поле, яке в основному представлено положеннями Податкового та Митного Кодексів України.

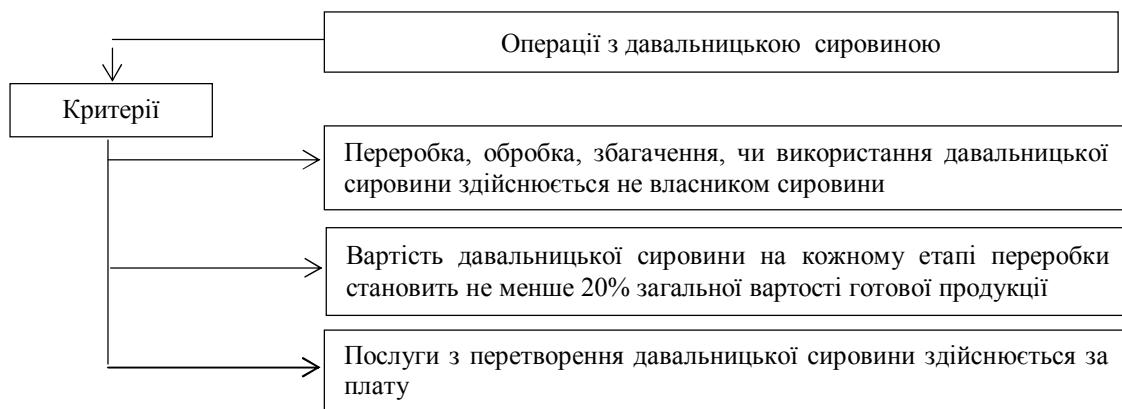


Рисунок 1. Критерії визнання операцій з давальницькою сировиною [11]

На підставі визначення критеріїв визнання операцій з давальницькою сировиною в роботі виконано їх класифікацію (рис.2.).



Рисунок 2. Класифікація операцій з давальницькою сировиною [12]

Особливості регулювання операцій з давальницькою сировиною різними нормативними документами наведено у табл. 4.

Таблиця 4. Нормативні акти які регулюють питання операцій з давальницькою сировиною

Нормативне джерело	Стислий зміст
Податковий кодекс України від 02. грудня 2012 р. [1]	Регулює порядок оподаткування операцій з давальницькою сировиною

Продовження таблиці 4

Митний кодекс України від 13.03.2012 р. [13]	Регулює питання переробки давальницької сировини на митній території України, а також її переробки за межами митної території України
Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. [14]	Регулюється договірне регулювання операцій з давальницькою сировиною
Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. [15]	Регламентує загальні положення ведення зовнішньоекономічної діяльності
Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. [16]	Регулюють відносини підряду, за договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу за завданням другої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу.

Таким чином, на основі більш детального аналізу нормативних документів, що регулюють операції з давальницькою сировиною в Україні, можна зробити висновок, що крім Митного кодексу дані операції регулюються ще рядом законодавчих постанов та положень.

В бухгалтерському обліку операцій з давальницькою сировиною регулюють такі нормативні документи: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, а Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Особливості регулювання операцій з давальницькою сировиною у бухгалтерському обліку наведено у таблиці 5.

Таблиця 5. Характеристика нормативних документів України, які регулюють бухгалтерський облік операцій з давальницькою сировиною

Нормативний документ	Питання які регулюються
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. [17]	визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20 жовтня 1999 р. [18]	Визначає умови визнання запасів активами, порядок оцінки запасів при надходженні, вибутті та на дату складання балансу
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку від 30 листопада 1999 р. [19]	Визначає, що давальницька сировина, прийнята на переробку обліковується на позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковується давальницька сировина, передана на переробку та яка надалі включається до складу собівартості отриманої з неї готової продукції

Проблемами регулювання операцій з давальницькою сировиною в бухгалтерському обліку займалась О.В. Кіляр, яка вважала, що головною проблемою є відсутність встановленої методики обліку давальницької сировини у замовника на законодавчому рівні. Вирішенням цієї проблеми вона запропонувала ввести положення (стандарту) бухгалтерського обліку 35 «Операції з давальницькою сировиною», де автор пропонує 5 розділів: загальні положення, визнання та оцінка давальницької сировини та продуктів її переробки, облік операцій з давальницькою сировиною у замовника, облік операцій з давальницькою сировиною у виконавця та відображення операцій з давальницькою сировиною у фінансовій звітності [11].

Такі вчені як Т.С. Єдинак, О.А. Ганича, О.В. Кіляр, Н.О. Козіцька, В.М. Тоцька розглядають операції з давальницької сировини як порушення податкового законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

А.С. Гутник вважає, що порушенням є ввезення готової продукції у вигляді давальницької сировини. Д.І. Минюк говорить про те, що правопорушенням у сфері ЗЕД є те що імпортуючи сировину контрагенти домовляються між собою немовби ця сировина є давальницькою і така продукція перетинає кордон безплатно. Ребізант Р. вважає, що давальницькі схеми є способом ухилення від сплати податків шляхом звільнення від митних зборів, що дозволяє провозити товари безкоштовно [20,21].

Проведений аналіз інтерпретування сутності «давальницька сировина» та «операції з давальницькою сировиною» дав можливість виявити відсутність єдності трактування поняття науковцями і нормативно-правовими актами. Дослідивши питання сутності, державного регулювання здійснення операцій з давальницькою сировиною та проблеми їх обліку можна зробити висновки, що це питання є не достатньо вивченим та врегульованим законодавчо та потребує подальших досліджень, Адже це важливо, тому що цей вид діяльності для багатьох виробничих підприємств є єдиним шансом на виживання у сучасних умовах.

### **Література:**

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. / Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
2. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.
3. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / за ред. Романа Дяківа. – К.: «Міжнародна економічна фундація», 2002. – 704 с.
4. Осницька Н. А. Підходи до трактування ключових понять щодо операцій з давальницькою сировиною в економічній літературі / Н. А. Осницька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 2 (56). – С. 155–159.
5. Економічна енциклопедія: С. В. Мочерний та інші. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
6. Закон України «Про операції з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» від 15.09.1995 № 327/95-ВР ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/108>
7. Богомазова К. К. Сутність операцій з давальницькою сировиною та їх значення [Електронний ресурс] / К. К. Богомазова // Ефективна економіка. – 2013. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/op=1&z=2182>
8. Білинська Н. Є. Позабалансовий облік операцій з давальницькою сировиною у виробника / Н.Є. Білинська // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. – Львів: РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.7. – с. 151–158.
9. Житний В. Є. Удосконалення аналізу операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах: В. Є. Житний. – Х.: Харківська державна академія технології та організації харчування, 2001. – с. 19.
10. Іваненко В. О. Облікове відображення виготовлення промислової продукції на давальницьких умовах / В. О. Іваненко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4. – с. 89–93.
11. Кіляр О. Р. Облік і аналіз операцій з давальницькою сировиною: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / О. Р. Кіляр. ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». – К.,
12. Кіляр О. Р. Методичні аспекти обліку операцій з давальницькою сировиною / О. Р. Кіляр // Зб. наук. праць «Економічний аналіз». – 2007. – Вип. 1 (17). – С. 326–329

13. Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до документу : <http://www.rada.gov.ua>.
14. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до документу : <http://www.rada.gov.ua>.
15. Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» № 959-XII від 16.04.1991 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до документу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/959-12>
16. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435-IV. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до документу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
17. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
18. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246 / Міністерство фінансів України // <http://zakon3.rada.gov.ua>
19. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291 / Міністерство фінансів України // <http://zakon3.rada.gov.ua>
20. Минюк Д.І. Класифікація адміністративних порушень, що вчиняються у сфері ЗЕД / Д.І. Минюк // Південноукраїнський правничий часопис. – 2010. – № 10. – с. 126-129
21. Ребізант Р. Примусове стягнення тільки за виконавчими документами /Р. Ребізант // Податкове планування. – 2003. – № 4. – с. 2-5

## ЗМІНИ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ У 2018 РОЦІ

*М.О. Ананська, к.е.н., доцент*

*I.М. Шуба, старший викладач*

*Д.М. Товкан, магістр*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

У сучасних умовах зміни законодавства для українських підприємств одним з найважливіших об'єктів обліку є оплата праці та її оподаткування. Заробітна плата та податки, які на неї нараховуються, є одними з вагомих статей у витратах діяльності підприємства, які істотно впливають на обсяг та динаміку прибутку будь-якого підприємства.

У 2018 році відбулися зміни в частині оподаткування доходів працівників військовим збором (ВЗ), податком на доходи фізичних осіб (ПДФО) та єдиним соціальним внеском (ЄСВ).

У військовому зборі не виникло жодних змін. Як і доходи, усі виплати, що нараховані (виплачені) працівникам із утриманням з них ПДФО, оподатковуються і військовим збором (1,5 %). Без змін залишаються строки сплати військового збору та звітування за ним.

З 1 січня 2018 року мінімальна заробітна плата в Україні збільшилась на 523 грн., або на 16,3%, і становитиме 3723 грн. Прожитковий мінімум на одну особу в розрахунку на місяць з 1 січня 2018 року становитиме 1762 грн.

На цих показниках базуються зміни у ПДФО. Податкова соціальна пільга (ПСП) надається для будь-якого платника податку в розмірі, що дорівнює 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року. Отже, у 2018 році її базовий розмір (100%) становитиме  $1762,00 \text{ грн.} \times 50\% = 881,00 \text{ грн.}$

Відповідно до абз. 1 пп. 169.4.1 ПКУ податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує певний поріг – суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень [1]. У 2018 році цей поріг становитиме  $1762,00 \times 1,4 = 2470,00 \text{ грн.}$  Слід звернути увагу на те, що граничний розмір доходу, який дає право на отримання ПСП одному з батьків у випадку та у розмірі, передбачених пп. 169.1.2 ПКУ, визначається як добуток порогу застосування ПСП та відповідної кількості дітей. Розмір ПСП і граничний розмір доходу для її застосування у 2018 році представлено у таблиці. Розмір ПСП змінено, але порядок надання податкової соціальної пільги залишився без зміні.

Таблиця 1. Розмір ПСП і граничний розмір доходу для її застосування у 2018 році

Податкова соціальна пільга з ПДФО (ПСП з ПДФО)			
Категорії осіб, що можуть скористатись правом зменшення суми місячного оподатковуваного доходу у вигляді зарплати на суму ПСП з ПДФО (пп. 169 ПКУ) [1]	Розмір ПСП з ПДФО (у відсотках до загального розміру ПСП)	Сума ПСП з ПДФО, грн.	Граничний розмір доходу для застосування податкової соціальної пільги, грн.
1	2	3	4
Для будь-якого платника податку (пп. 169.1.1)	100%	881,00	2470,00

ПКУ) [1]			
1	2	3	4
Для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину (пп. 169.1.2 ПКУ) [1]	100%	881,00*кількість дітей	Одному з батьків 2470,00*кількість дітей
Для платника податку, який (пп. «а», «б» пп.169.1.3 ПКУ): а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; б) утримує дитину-інваліда – у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років; [1]	150 %	1321,50*кількість дітей	2470,00*кількість дітей
Для платника податку, який (пп. «в»-«е» пп. 169.1.3 ПКУ): в) є особою, віднесену законом до першої або другої категорії осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи [1]; г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом [1]; і) є інвалідом І або ІІ групи, у т.ч. з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена пп. «б» пп. 169.1.4 ПКУ [1]; д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів [1]; е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після ДСВ, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту», крім осіб, визначених у пп. «б» пп. 169.1.4 ПКУ [1];	150 %	1321,50	2470,00
Для платника податку, який (пп. «а» - «г» пп.169.1.34 ПКУ) [1]: а) Героєм України, Героєм Радянського Союзу, Героєм Соціалістичної Праці або повним кавалером ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особою, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу» [1]; б) учасником бойових дій під час Другої світової війни або особою, яка у той час працювала в тилу, та інвалідом І і ІІ групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» [1]; в) колишнім в'язнем концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особою, визнаною репресованою чи реабілітованою [1];	200%	1762,00	2470,00

Продовження таблиці 1

## Продовження таблиці 1

1	2	3	4
г) особою, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або були окуповані фашистською Німеччиною та її союзниками [1]; г) особою, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року [1]	200%	1762,00	2470,00

Прийнятим законопроектом № 7000 з 01.01.2018 р. установлено мінімальну заробітну плату у місячному розмірі – 3 723 грн [2]. Тож мінімальний страховий внесок у 2018 році буде становити 819,06 грн. Також зміниться максимальна величина бази нарахування ЄСВ. З 2018 року вона буде дорівнюватися 15 розмірам мінімальної зарплати (у 2018 році – 55 845 грн.). Відповідно максимальна сума ЄСВ у 2018 р. – 12285,9 грн.

За весь час існування Податкового кодексу України до нього було внесено безліч змін, тому ця тема буде актуальною завжди.

**Література:**

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про Державний бюджет України на 2018 рік від 07.12.2017 р № 2246-VIII Закон України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2246-19>

## ОПТИМАЛЬНА СТАВКА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

*А.Ю. Баклан, студентка  
науковий керівник: І.В. Жураковська, к.е.н., доцент  
Луцький національний технічний університет, м. Луцьк*

Податкова система в Україні, як незалежної держави, почала розвиватись відносно нещодавно. Органи влади намагаються дізнатись, які податки і в якому обсязі найефективніше стягувати для забезпечення фінансування державного бюджету. Одним із найважливіших податків, який є четвертим по наповненню бюджету, є податок на прибуток підприємств. Його ставка та об'єкт неодноразово змінювалися. В умовах розвитку податкової системи України надзвичайно важливим є знайти найефективнішу комбінацію бази оподаткування та ставки, чому присвячене наше дослідження.

Назва цього податку за період незалежності України змінювалась багато разів. Об'єкт оподаткування змінювався з прибутку на дохід декілька разів, але з 2000 року він закріпився. Це був прибуток в сучасному трактуванні цього терміну.

Таблиця 1. Надходження до бюджету України податку на прибуток

Період	Рік	Ставка, %	Надходження, млн дол	Об'єкт
I	2005	25	4579	Прибуток підприємств
	2006	25	5183	
	2007	25	6813	
	2008	25	9086	
	2009	25	4242	
	2010	25	5086	
	2011	23	6915	
	2012	21	6982	
	2013	19	6880	
	2014	18	3382	
II	2015	18	1787	
	2016	18	2384	
	2017	18	2743	

Умовно еволюцію податку на прибуток в Україні можна поділити на три етапи. Наприкінці 2004 року ставку податку відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» було змінено з 30% до 25%. Надходження до бюджету з кожним роком почали зростати і в 2008 було досягнуто максимального результату – 9 086 млн доларів США (усі подальші розрахунки будуть проведені відносно цієї валюти за середньорічним курсом НБУ), але згодом надходження зменшилися.

Наступним важливим етапом є прийняття Податкового кодексу України, який почав діяти з 1 січня 2011 року. Він встановив чіткий перелік податків та зборів, а

також компетенцію контролюючих органів. Кожного року в період з 2011 по 2014 ставка податку змінювалася. Її значення були такими: 23%, 21%, 19%, 18%. При зменшенні відсотку, який сплачували підприємства зі свого прибутку, можна було спостерігати, що кількість коштів, отриманих від податку, трохи зменшується.

З 2014 року ставка не змінювалася. Її значення було 18%. В цей період надходження до бюджету від податку на прибуток почали різко зменшуватись. Дані показують, що до бюджету України в 2015 році було сплачено цього податку на 1 787 млн доларів США, що є найменшим показником за весь досліджуваний період (табл.1)

Нами побудовано криву Лаффера, яка показує співвідношення ставки податку і надходження до бюджету (рис.1)

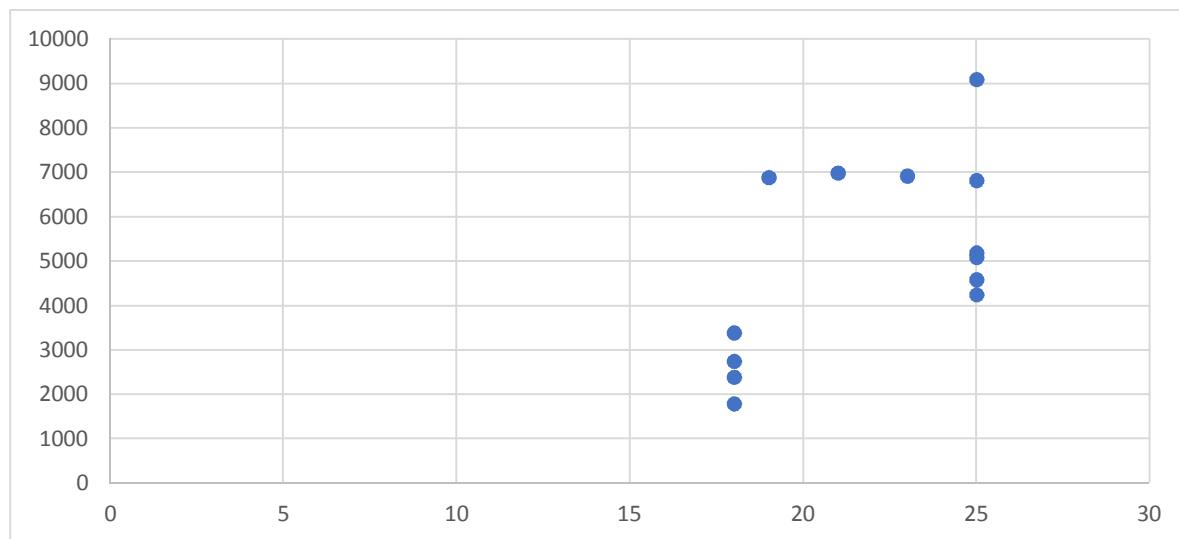


Рис.1. Співвідношення ставки податку на прибуток і надходжень до бюджету

Графік нам показує, що найбільші надходження до бюджету були за ставки в 25%, але вони були нестабільними і мали велику амплітуду, що є негативним фактором. Відсоткова ставка в 19-23 % забезпечувала бюджету одну і ту ж суму. Як можемо спостерігати, ставка в 18% давала найменші надходження, отже, її впровадження можна вважати неефективним.

Підсумовуючи сказане вище, можна сказати, що найоптимальнішою ставкою податку на прибуток підприємств в Україні є відсоток на рівні 19-23%. Якщо детальніше проаналізувати надходження від кожної з них, то можна виявити, що ставка в 21% забезпечувала найбільші надходження. Якщо розглядати дану ситуацію з точки зору кривої Лаффера, то не можна зробити однозначного висновку. За ставки в 25% був скачок надходжень в 2008 році, але в попередні і наступні роки показники були значно нижчі. На це могли вплинути різні фактори, в тому числі політична ситуація в країні.

Наши дослідження показали, що надходження до бюджету податку на прибуток не залежать напряму від ставки податку. Існують інші більш впливові чинники, які забезпечували однакові надходження в бюджет при ставках з 18 до 25%

### Література:

1. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 01.07.2004 р. № 1957-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1957-15>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬ АЛЬТЕРНАТИВНІ ДЖЕРЕЛА ЕЛЕКТРИЧНОЇ ЕНЕРГІЇ

*О.С. Балан, д.е.н., професор*

*Н.С. Качанова, студентка*

*Я.О. Попко, студентка*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Розвиток сучасних технологій зумовлює потребу підприємств в стабільному енергопостачанні, тому використання альтернативних джерел забезпечує енергетичну незалежність підприємства. В Україні розвиток альтернативної енергетики стимулюється на державному рівні за умовами «зеленого тарифу», що дає змогу підприємствам розглядати подібні проекти в якості додаткового джерела отримання прибутку. Досвід експлуатації енергетичних об'єктів підприємствами України засвідчує, що найбільше переваг надається технологіям використання сонячної енергії.

«Зелений тариф – це тариф, за яким закуповується електрична енергія, вироблена на об'єктах енергетики з альтернативних джерел. До «зеленого» тарифу на електричну енергію, вироблену з альтернативних джерел енергії на об'єктах електроенергетики, введених в експлуатацію з 1 липня 2015 року по 31 грудня 2024 року, національною комісією, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, встановлюється надбавка за дотримання на відповідних об'єктах рівня використання українського обладнання [1]. Для нарахування надбавки до «зеленого тарифу», необхідно при надходженні основних засобів виокремлювати обладнання за ознакою призначення та країни-виробника, тобто удосконалювати аналітичний облік основних засобів.

Дослідженням питань обліку основних засобів займалися багато видатних вітчизняних науковців, зокрема, це: Янчева А.В., Довгалюк Н.В., Бутинець Ф.Ф., Михайлов А.М., Сухарський В.С., Дем'яненко М.Я., Чебанова Н.В., Янчева А.В., Довгалюк Н.В., Бутинець Ф.Ф., Михайлов А.М., Сухарський В.С., Василенко Ю.А. та інші. Вони розробили методологічні та організаційні засади бухгалтерського обліку, фінансової звітності основних засобів. Однак залишаються невирішеними певні організаційні питання, що вимагають подальшого дослідження.

В першу чергу, реалізація проекту системи СЕС для отримання додаткового прибутку за вимогами «зеленого тарифу», зумовить необхідність удосконалення аналітичного обліку нововведених основних засобів. Для введених в експлуатацію з 1 липня 2015 року по 31 грудня 2024 року об'єктів електроенергетики, у тому числі введених в експлуатацію з 1 липня 2015 року по 31 грудня 2024 року черг будівництва електричних станцій (пускових комплексів), які виробляють електроенергію з альтернативних джерел енергії, до «зеленого» тарифу встановлюється надбавка за дотримання рівня використання обладнання українського виробництва [2].

Таблиця 1. Розмір надбавки до «зеленого тарифу»

Розмір надбавки до «зеленого тарифу» (%)	Рівень використання обладнання українського виробництва (%)
5	30
10	50

Джерело: складено авторами за матеріалами [2]

Згідно з Законом України «Про Електроенергетику» [1], суб'єкти господарської діяльності, які виробляють електроенергію з використанням відновлюваних джерел енергії можуть її продавати державі за підвищеним тарифом. Нормативно-правове

регулювання впровадження «зеленого тарифу» на підприємствах складається з законів та постанов. Дано норма закону діє до 2030 року і зобов'язує державу в особі державної компанії «Енергоринок» купувати у суб'єктів всю вироблену відновлювальними джерелами електроенергію за зеленим тарифом. Всі тарифи прикріплені до валюти Євро і щокварталу перераховуються згідно середнього курсу НБУ за попередній місяць. Подібне законодавче рішення було прийнято для стимулювання розвитку альтернативної енергетики в Україні і на сьогоднішній день зелені тарифи в нашій державі одні з найвищих в світі.

Розмір «зелених тарифів» для комерційних об'єктів, введених в експлуатацію в 2016 році [3]:

- Наземні сонячні електростанції – 0,16 € / кВт-год;
- Дахові сонячні електростанції – 0,172 € / кВт-год.

Розмір «зелених тарифів» для комерційних об'єктів, введених в експлуатацію з 2017 по 2019 рік [3]:

- Наземні сонячні електростанції – 0,15 € / кВт-год;
- Дахові сонячні електростанції – 0,164 € / кВт-год.

Таким чином, використання надбавки до «зеленого тарифу» дозволить підприємству додатково отримувати до 52 тис. грн. на кожні 10 кВт встановленої потужності. Для цього маємо потребу відокремити в бухгалтерському обліку обладнання вітчизняного виробництва. Обладнання, що надходить на підприємство для цілей вироблення електроенергії з альтернативних джерел, необхідно виділити з загального переліку обладнання на 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів». Для цього необхідно ввести додаткові аналітичні рахунки. Такий розподіл дозволить чітко виділити обладнання, яке буде використане при розрахунку надбавки до «зеленого тарифу». Адже при придбанні основних засобів нам буде необхідно акумулювати первісну вартість основного засобу на 152 рахунку, при цьому в першу чергу не треба змішувати основні засоби основної діяльності та обладнання зеленого тарифу.

Аналітичні рахунки 152 субрахунку:

- 152.1 – Придбання (виготовлення) основних засобів призначених для основної операційної діяльності підприємства;
- 152.1 – Придбання (виготовлення) основних засобів призначених для генерування електроенергії за «зеленим тарифом»;
- 152.2.1 – від українських постачальників;
- 152.2.2 – від іноземних постачальників.

Оскільки, все обладнання, що буде виробляти електроенергію на підприємстві за «зеленим тарифом», буде обліковуватися на 104 рахунку «Машини та обладнання», введемо додаткові аналітичні рахунки (рис. 1.).

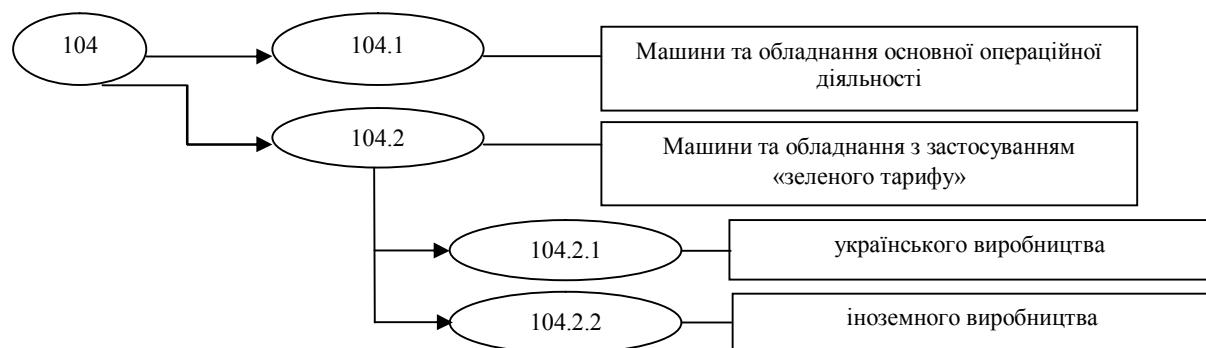


Рисунок 1. Аналітичний облік ОЗ на підприємстві з урахуванням вимог до використання альтернативних джерел енергії та реалізації енергії за «зеленим» тарифом

Надходження основних засобів для зеленого тарифу може бути шляхом придбання у вітчизняних, або у іноземних контрагентів, залежно від країни постачальника. Підприємство може придбати українське обладнання у вітчизняного постачальника, іноземне обладнання у вітчизняного постачальника та іноземне обладнання у іноземного постачальника. Тож, розглянемо як в журналі реєстрації господарських операцій відобразиться придбання обладнання для зеленого тарифу – таблиця 2.

Таблиця 2. Придбання основних засобів, що генерують електроенергію за зеленим тарифом, у вітчизняних постачальників

№	Зміст господарської операції	постачальник	Д-т	К-т
1	Отримано обладнання ЗТ	вітчизняний	152.2.1	631
		іноземний	152.2.2	
2	Відображену НК з НДС		641	631
3	Відображену транспортні послуги	вітчизняний	152.2.1	631
		іноземний	152.2.2	
4	Відображену НК з НДС		641	631
5	Отримано роботи з установки, монтажу і налагодження обладнання	вітчизняний	152.2.1	631
		іноземний	152.2.2	
6	Відображену НК з НДС		641	631
7	Оплачено постачальникам вартість обладнання, послуг і робіт		631	311
8	Відображену заробітну плату працівників, зайнятих установкою і монтажем	вітчизняний	152.2.1	661
		іноземний	152.2.2	
9	Відображену ЄСВ працівників, зайнятих установкою і монтажем	вітчизняний	152.2.1	651
		іноземний	152.2.2	
10	Відображену вартість матеріалів, використаних при установці	вітчизняний	152.2.1	20
		іноземний	152.2.2	
11	Введено обладнання в експлуатацію	вітчизняний	104.2.1	152.2.1
		іноземний	104.2.2	152.2.2

*Джерело: складено авторами за матеріалами [5-6]*

Суттєво відрізняється процес придбання основних засобів ЗТ у іноземних постачальників, кореспонденція рахунків представлена в таблиці 3.

Таблиця 3. Придбання основних засобів, для використання альтернативних джерел енергії, у іноземних постачальників

№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Перераховано часткову передоплату за товар нерезиденту	371.2	312
2	Перераховано суму ввізного мита	377	311
3	Перераховано суму «ввізного» ПДВ	377	311
4	Оплачено послуги митного брокера	371.1	311
5	Відображену суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	644
6	Оприбутковано отримані від нерезидента товари	152.2.2	632
7	Включено до первісної вартості товарів суму ввізного мита	152.2.2	377
8	Включено до первісної вартості товарів вартість послуг митного брокера	152.2.2	685
9	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644	685
10	Відображену суму податкового кредиту з ПДВ на підставі митної декларації	641/ПДВ	377
11	Відображену транспортні послуги	152.2.2	631
12	Відображену НК з НДС	641	631

## Продовження таблиці 3

1	2	3	4
13	Отримано роботи з установки, монтажу і налагодження обладнання	152.2.2	631
14	Відображені НК з НДС	641	631
15	Нараховано заробітну плату працівників, зайнятих установкою і монтажем	152.2.2	661
16	Нараховано ЕСВ працівників, зайнятих установкою і монтажем	152.2.2	661
17	Відображені залік заборгованостей (на суму раніше сплаченого авансу)	632	371.2
18	Відображені залік заборгованостей з митним брокером	685	371.1
19	Відображені курсову різницю за монетарною (грошовою) заборгованістю, що залишилася, перед нерезидентом на дату балансу	945	632
20	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945
21	Погашено частину заборгованості за товар, що залишилася	632	312
22	Відображені курсову різницю, що виникла при погашенні заборгованості	632	714
23	Списано курсову різницю на фінансовий результат	714	791
24	Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	104.2.2	152.2.2

*Джерело: складено автором за матеріалами [5-6]*

Таким чином шляхи удосконалення обліку основних засобів на підприємстві, що використовує альтернативні джерела енергії за «зеленим тарифом» зводиться до таких основних положень необхідно ввести додатковий аналітичний облік рахунків 104 «Машини та обладнання» та 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» з розподілом на вітчизняних та іноземних виробників обладнання.

#### Література:

1. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про електроенергетику» щодо стимулювання виробництва електроенергії з альтернативних джерел енергії»: Відомості Верховної Ради (ВВР), 2013, № 51, ст.714/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5485-17>.
2. Закон України «Про ринок електричної енергії» від 13.04.2017 № 2019-VIII/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2019-19/paran1888>.
3. Закон України «Про електроенергетику»: Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1998, № 1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/575/97-%D0%B2%D1%80>.
4. Практичні поради з питань бухгалтерського обліку та звітності в обслуговуючих кооперативах. Посібник. – К. : ТОВ «Софія». – 2012. – 140 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27. 04. 2000 р. № 92 (зі змінами і доповненнями) // Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
6. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. – К.: Центр учебової літератури, 2010. — 536 с.

## ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ АВТОРЕМОНТНИХ ПІДПРИЄМСТВ

*Д.В. Гуляницька, студентка  
науковий керівник: С.В. Зеленко, к.е.н., доцент  
Луцький національний технічний університет, м. Луцьк*

У різні часові історичні епохи розвитку бухгалтерського обліку, найактуальнішим питанням в центрі уваги обліковців залишалось не тільки визначення терміну «прибуток», але й методика його розрахунку.

Отримані фінансові результати діяльності підприємства достатньою широко висвітлені не тільки в законодавчо-нормативних документах, але й і в науковій літературі різних зарубіжних та вітчизняних вчених. Вагомий внесок у розвиток науково-теоретичної бази бухгалтерського обліку та аналізу фінансових результатів, і як наслідок, використання отриманих даних на практиці, зробили: Бутинець Ф.Ф., Білик Т.О., Белгородцева М.О., Горобець М.О., Загородній А.Г., Кондрakov Н.П., Мочерний С.В., Пушкар М.С., Соколов Я.В., Тютюнник Ю.М., Іщенко Н.А. та інші вчені-економісти.

Огляд нормативно-правової бази України показав, що в законодавстві не розглядається, власне, сутність поняття «фінансові результати».

Достовірність формування фінансового результату є однією з головних складових характеристик, принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкове виконання яких вимагає встановлена законодавча база, а саме: концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, Податковий Кодекс України, Міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський обліку та фінансову звітність України» [1], Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [2].

Найважливіші показники фінансових результатів діяльності підприємства представлені у формі № 2 річної та квартальної фінансової звітності. До них належать: прибуток (збиток) від реалізації; прибуток (збиток) від фінансово-господарської діяльності; прибуток (збиток) звітного періоду; нерозподілений прибуток (збиток) звітного періоду.

В Україні створюють та розвивають різні напрямки науково-методичного забезпечення щодо ефективності функціонування виробничо-технологічних структур автотранспортного комплексу. Згідно з статистичними даними 2017 року, в Україні 75% вантажних автомобілів старше 10 років, і лише 1% складають нові вантажні автомобілі, згідно чому зростає ефективність розвитку авторемонтного підприємства.

Послуги з технічного обслуговування та ремонту автомобілів виконуються згідно «Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту», затвердженого наказом Мінтрансу України від 30 березня 1998 року № 102 [3].

Для поліпшення забезпечення системних властивостей авто-транспортного засобу виникає потреба у вирішенні великої кількості наукових і прикладних завдань, які розділяють на зовнішні – вплив зовнішніх факторів на розвиток автомобільної промисловості, і внутрішні – зростання організації і технології ремонту, технічного обслуговування автотранспортних засобів.

Робота людей при ремонті агрегатів пов'язана з цілим рядом небезпечних факторів: фізичних, хімічних, біологічних та психофізичних. Відповідно до Закону України «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення» (введений в дію 24.02.1994 р. із змінами і доповненнями станом на 01.05.2006 р.) забезпечення санітарного благополуччя досягається такими основними заходами [4]:

- гігієнічною регламентацією та державною реєстрацією небезпечних факторів навколошнього та виробничого середовища;
- включенням вимог безпеки для здоров'я та життя в державні стандарти та іншу нормативно-технічну документацію;
- обов'язковими первинним та періодичними медичними оглядами робітників.

На авторемонтних підприємствах найбільш широке застосування знайшли знеособленій, не знеособленій і агрегатний метод по наданню авторемонтних послуг. В свою чергу, виконаний ремонт поділяється за двома категоріями: поточний і капітальний. Капітальний ремонт автомобіля виконують з знеособлюванням агрегатів, вузлів і механізмів за винятком тих, які не можна знеособлювати по виробничим міркуванням. До поточного ремонту відноситься усунення несправності автомобіля шляхом заміни чи відновлення окремих пошкоджених або застарілих деталей, окрім базових. У фінансовий звітності ці витрати розподіляться як витрати операційної діяльності, або як капітальні витрати на поліпшення основного засобу, які призведуть до збільшення майбутніх економічних вигод.

У зв'язку зі стрімким розвитком промисловості і різноманітністю автотранспортного комплексу, але недосконалістю технологічних процесів більшість європейських країн забороняють використання бензинових і дизельних автомобілів. У період з 2015 по 2017 року в Україні було зареєстровано в сумі 5688 електромобілів і найбільший показник припадає на 2017 рік. Так, в 2015 році українськими дорогами їздили 341 електричних автомобіля, в 2016 році – 1504 одиниць, а в 2017 році – 3749 електрокарів.

Проаналізовані дані свідчать про зростаючий інтерес українського населення до електричних автомобілів завдяки впливу цін на бензин і стрімкого погіршення екологічної ситуації в країні і по всьому світу.

Фінансовий результат у формі прибутку є досить складною та багатовимірною категорією, оскільки виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним із ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною інформацією для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства і головним джерелом інформації для потенційних інвесторів.

Фінансовим результатом господарської діяльності будь-якого підприємства виступає його прибутковість, яка характеризується абсолютними (сума прибутку) та відносними (рівень рентабельності) показниками. Рентабельність (від нім. rentabel – прибутковий) – показник економічної ефективності діяльностей на підприємствах, який комплексно відображає використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів. Аналіз рентабельності та виявлення факторів, що впливають на її зміни, мають важливе значення для виявлення способів і шляхів підвищення ефективності роботи суб'єктів господарювання різних галузей економіки.

В отриманні високого фінансового результату діяльності зацікавлені всі суб'єкти господарювання, оскільки прибуток необхідний для розширення діяльності підприємства, реалізації інвестиційних проектів, запровадження інновацій, а також підвищення матеріальної зацікавленості працівників у результатах своєї праці. Стабільна, ефективна і прибуткова діяльність підприємства може бути забезпечена застосуванням наукових методів планування й аналізу прибутку та визначення ефективних напрямів його використання.

Отже, метою фінансової звітності є надання повної, правдивої, неупередженої інформації про фінансово-господарський стан та результати діяльності авторемонтного підприємства не тільки внутрішнім користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень, але і в зовнішнім, для зростання економічного розвитку та потенціалу підприємства на ринку. Трактування фінансових результатів є важливою

науковою проблемою. Ця категорія залишається в центрі уваги вчених різних наукових сфер: філософії, мікроекономіки, макроекономіки, фінансів, економічної теорії, менеджменту, поєднуючи в собі суперечності та протиріччя, і як результат, обумовлює актуальність її дослідження.

**Література:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. «Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту», затвердженого наказом Мінтрансу України від 30 березня 1998 року № 102 та згідно «Про затвердження Правил надання послуг з технічного обслуговування і ремонту колісних транспортних засобів», Наказ Міністерства інфраструктури України 28.11.2014 № 615. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98> електронний ресурс.
4. Закону України «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.help/law/4004-XII/> електронний ресурс.

# ПОКАЗНИКИ ОЦІНЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

*А.Г Загородній., к.е.н., професор*

*В.Я. Оліховський, аспірант*

*Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів*

Важоме місце в системі менеджменту підприємства займає податкове планування, суть якого полягає у виборі між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності та розміщення активів підприємства задля досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому. Метою податкового планування є збільшення доходів і прибутків підприємства за рахунок мінімізації податкових платежів та зменшення податкового навантаження. В його основі лежить максимальне використання усіх законодавчо визначених податкових пільг, альтернативних податкових рішень, прогалин податкового законодавства та інших способів мінімізації податкових платежів в межах закону.

Оцінювання економічної ефективності реалізації концепції податкового планування є важливим для прийняття керівництвом підприємства управлінських рішень щодо доцільності впровадження певних методів, інструментів, схем та технологічних карт податкового планування. Інформація, отримана в результаті оцінювання ефективності податкового планування на підприємстві, дає змогу виявити слабкі сторони, недоліки та проблеми, які виникають у процесі реалізації концепції податкового планування й усунути їх, оцінити доцільність заходів покращення управління податковими платежами, внести корективи у методи, інструменти, схеми та технологічні карти податкового планування, оцінити ефективність роботи відділу податкового планування.

У роботах науковців, що займаються проблематикою оподаткування, управління податками, податковим менеджментом та податковим плануванням запропоновано різні методики та показники щодо оцінювання ефективності податкового планування, управління податковими платежами суб'єктів господарювання. Зокрема це дослідження: Аранчія В.І., Бець М.Т., Бечко П.К., Бланка І.А., Євченко Н.Г., Єлісеєва А.В., Єріс Л.М., Іванова Ю.Б., Карпової В.В., Кізими А.Я., Клим Н.М., Козенкової Т.А., Корецької С.О., Крисоватого А.І., Лисої Н.В., Мартиненко В.П., Мисника Т.Г., Сало І.В., Федишин Н.І., Чернякової Т.М. та інших. Разом з тим, на сьогодні недостатня увага приділена оцінюванню ефективності реалізації концепції податкового планування суб'єктів господарювання, що негативно позначається на якості пов'язаних з ним управлінських рішень.

Розглянувши різні методики та групування показників оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві пропонуємо виділити три групи показників (див. рис.)

До першої групи пропонуємо відносити показники абсолютноного та відносного зменшення податкових платежів суб'єкта господарювання, які дають змогу побачити загальний ефект – результат реалізації концепції податкового планування на підприємстві.

Абсолютне зменшення податкових платежів ( $\Delta \Pi_a$ ), що їх сплачує підприємство за певний період розраховують за формулою:

$$\Delta \Pi_a = \Sigma \Pi_1 - \Sigma \Pi_0, \quad (1)$$

де  $\Sigma \Pi_1, \Sigma \Pi_0$  – загальна сума податків, що їх сплачує підприємство, відповідно, в базовому та звітному (чи плановому) періодах, грн.;



*Рис. Система показників оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування*

Відносне зменшення податкових платежів ( $\Delta \text{П}_{\text{В}}$ ), що їх сплачує підприємство за певний період розраховують за формулою:

$$\Delta \text{П}_{\text{В}} = \frac{\Sigma \text{П}_{\text{1}}}{\Sigma \text{П}_{\text{0}}} * 100\%, \quad (2)$$

Відносне зменшення податкових платежів дає змогу врахувати вплив на зміну податкових платежів підприємства та зміни інших показників, пов'язаних з ним (обсяг реалізації, доходи, витрати, прибутки тощо).

Для оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування важливим є також порівняння показників податкового навантаження на підприємство з аналогічними показниками попередніх періодів, або зіставлення фактичних показників з плановими. Податкове навантаження характеризує частку податкових платежів підприємства у його доходах, витратах чи прибутку. Його розраховують як співвідношення суми сплачуваних податків, зборів та інших обов'язкових платежів з доходами, витратами, прибутком та іншими фінансовими результатами платника податків. Податкове навантаження обчислюють як для окремого податку, так і сукупно для всіх податків, які сплачує підприємство. Тому до другої групи показників відносимо показники абсолютноного та відносного зменшення податкового навантаження, які дають змогу оцінити результат реалізації концепції податкового планування на підприємстві, через зміну його податкового навантаження.

Абсолютне зменшення податкового навантаження, що їх сплачує підприємство за певний період ( $\Delta \text{ПН}_{\text{a}}$ ) розраховують за формулою:

$$\Delta \text{ПН}_{\text{a}} = \Sigma \text{ПН}_{\text{1}} - \Sigma \text{ПН}_{\text{0}}, \quad (3)$$

де  $\Sigma \text{ПН}_{\text{1}}, \Sigma \text{ПН}_{\text{0}}$  – податкове навантаження підприємства, відповідно, в базовому та звітному (чи плановому) періоді, грн.;

Відносне зменшення податкового навантаження підприємства за певний період ( $\Delta \text{ПН}_{\text{B}}$ ) розраховують за формулою:

$$\Delta \text{ПН}_{\text{B}} = \frac{\Sigma \text{ПН}_{\text{1}}}{\Sigma \text{ПН}_{\text{0}}} * 100\%, \quad (4)$$

До третьої групи пропонуємо віднести показники розрахунку ефективності податкового планування, які поділяємо на дві підгрупи – загальні та часткові.

До загальних показників розрахунку ефективності податкового планування підприємства належать:

ефект від реалізації податкового планування на підприємстві ( $E_{\text{пп}}$ ), який полягає у мінімізації податкових платежів, внаслідок реалізації концепції податкового

планування на підприємстві. Його розраховують за формулою:

$$E_{\text{пп}} = \Delta P \pm \Sigma \Delta P_{\text{оп}} \pm \Sigma \Delta P_{\text{ко}}, \quad (5)$$

де  $\Delta P$  – зміни податкових платежів підприємства протягом звітного періоду, грн.;  
 $\Sigma \Delta P_{\text{оп}}$  – сума змін податкових платежів внаслідок зміни об'єкту оподаткування, грн.;  
 $\Sigma \Delta P_{\text{ко}}$  – сума змін податкових платежів внаслідок зміни ставки оподаткування, грн.;

коєфіцієнт ефективності реалізації концепції податкового планування ( $K_{\text{ЕРК}}$ ) характеризує частку зекономлених податкових платежів у загальній структурі податкових платежів підприємства:

$$K_{\text{ЕРК}} = \frac{E_{\text{пп}}}{\Sigma P}, \quad (6)$$

де  $\Sigma P$  – сума податкових платежів підприємства, грн.;

коєфіцієнт ефективності діяльності відділу з реалізації податкового планування підприємства ( $K_{\text{ЕДВ}}$ ):

$$K_{\text{ЕДВ}} = \frac{E_{\text{пп}}}{\Sigma B_{\text{РК}}}, \quad (7)$$

де  $\Sigma B_{\text{РК}}$  – загальна сума витрат на реалізацію концепції податкового планування на підприємстві за розрахунковий період (місяць, квартал, рік), грн.;

Ефективне організування податкового планування на підприємстві є обґрунтованим, якщо сума зменшення податкових платежів суб'єкта господарювання перевищує витрати на їхню мінімізацію та пов'язані з нею імовірні ризики у вигляді штрафів:

$$\Sigma B_{\text{РК}} + \Sigma Ш < E_{\text{пп}}, \quad (8)$$

де  $\Sigma Ш$  – сума штрафних санкцій, що можуть бути нараховані суб'єкту господарювання за некоректні заходи податкового планування, грн.

Непродумана мінімізація податкових платежів тягнеза собою (може спричинити) штрафні санкції, що перевищують очікуваний ефект. Показник коректності служби податкового планування ( $K_{\text{оп}}$ ) розраховують за формулою:

$$K_{\text{оп}} = \frac{\Sigma Ш}{E_{\text{пп}}}, \quad (9)$$

До часткових показників розрахунку ефективності податкового планування підприємства відносять: коєфіцієнт використання методів податкового планування, коєфіцієнт використання інструментів податкового планування, коєфіцієнт використання схем податкового планування, коєфіцієнт використання податкових пільг, коєфіцієнт використання альтернативних податкових рішень, коєфіцієнт використання прогалин законодавства, коєфіцієнт ефективності застосування технологічних карт податкового планування. За допомогою цих показників менеджмент підприємства має змогу прийняти рішення щодо доцільності впровадження цих способів мінімізації податкових платежів та внести корективи для їхньої реалізації на підприємстві.

Враховуючи часті зміни податкового законодавства, різні підходи, щодо визначення як податкового навантаження так і ефективності податкового планування, існуючі методики для розрахунку ефективності реалізації концепції податкового планування необхідно переглядати та вдосконалювати. Тому на сьогоднішній день актуальним є дослідження усіх показників, які має змогу використовувати менеджмент підприємства для оцінювання ефективності реалізації концепції податкового планування на підприємстві, з метою прийняття якісних і оперативних управлінських рішень.

## ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

**О.Г. Кирпичова, магістр**

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»,  
м. Харків

В ринкових умовах господарювання забезпечення належного протікання процесів формування результатів діяльності бізнес-структур залежить від якості обліково-аналітичної інформації про доходи. Аналіз доходів - це частина економічної стратегії кожного підприємства, оскільки їх величина впливає на показники прибутковості підприємства. Статистичні дані свідчать про те, що темп росту чистого доходу від реалізації продукції у 2016 році складає 120,58% до 2015 року [1]. За іншими операційними доходами та іншими доходами спостерігається зниження темпів росту на 34,26% та 35,4% відповідно. Разом за чистими доходами підприємств у 2016 році є приріст, який складає 9,81% до 2015 року (рис.1).

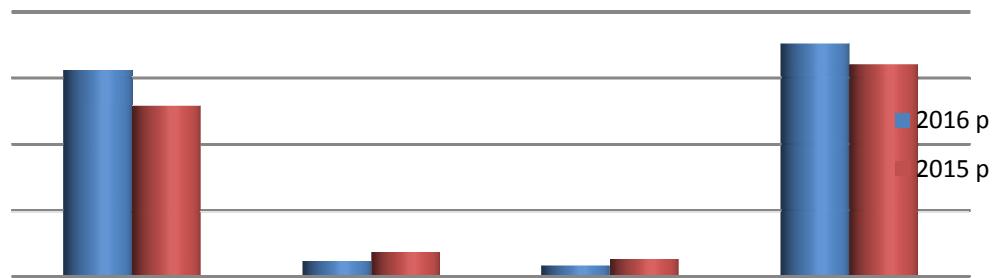


Рисунок 1. Динаміка доходів підприємств України у 2015-2016 рр., млн. грн  
(розраховано за даними [1])

Величина доходів впливає на рівень прибутковості (рентабельності) діяльності. Так, за статистичними даними рівень рентабельності (збитковості, %) у 2016 році складає усього – 7,4%, у 2015 році – 1% [1] (рис. 2).

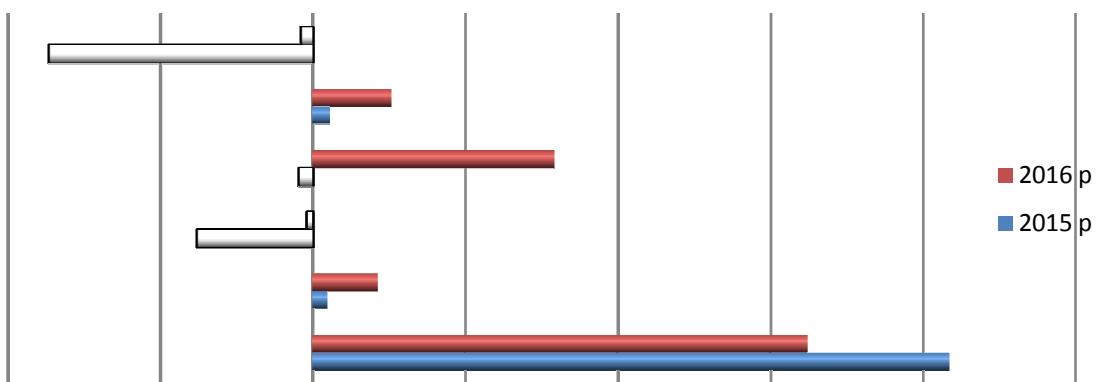


Рисунок 2. Динаміка рентабельності операційної діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності, % (розраховано за даними [1])

Так, динаміка рентабельності операційної діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за 2015-2016 рр. складає: сільське, лісове та рибне господарство – 9,3%, промисловість + 3,3%, будівництво + 7,2%, оптова та роздрібна торгівля + 16,2%, транспорт, складське господарство + 4%, організація харчування + 16,5%.

Дослідженю змісту, класифікації, підходів до аналізу доходів, організаційних та методичних аспекту обліково-аналітичного напрямку присвячено праці вітчизняних

та закордонних науковців таких як: А. Гільбо, Е. Леоте, Г. Сімон, Е. Шмаленбах, Л. Гомберг, Є. Сіверс, Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірєйцев, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Л.П. Німчинов, В.В. Сопко, Ю.І. Осадчий, М.Г. Чумаченко та ін. [2, 3].

Метою аналізу доходів є виявлення шляхів їх оптимізації з метою отримання максимально можливої величини прибутку. Також за допомогою даного аналізу можна передбачити економічні ризики підприємства (банкрутство, неплатоспроможність).

Отже, однією з умов формування якісної інформації про доходи підприємства є подальше вдосконалення методології і організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також застосування новітніх організаційних систем з використанням сучасних комп’ютерних інформаційних технологій. За результатами використання облікових даних про доходи підприємства виробляються стратегія і тактика його розвитку, складаються плани й приймаються управлінські рішення, здійснюється контроль за їх виконанням, виявляються резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюються результати діяльності підприємства, його підрозділів тощо. Облік доходів і витрат підприємницької діяльності є однією з найважливіших ділянок обліково-аналітичних дій, оскільки саме їх ефективне співвідношення визначає життєздатність підприємства, його економічний стан і перспективи розвитку.

Згідно із П(С)БО 15 „Дохід”, дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [4]. Відповідно до П(С)БО 15 „Дохід” визнані доходи в бухгалтерському обліку класифікуються за такими групами:дохід (виручка) від реалізації; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Дохід оцінюють у наступному порядку:

1) дохід, що підлягає отриманню або вже отриманий, виражається у сумі справедливої вартості;

2) у разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцією (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків;

3) сума доходів за бартерними контрактами визначається: а) за спра-ведливою вартістю отриманих активів, робіт, послуг чи тих, що підлягають отриманню, зменшеної або збільшеної відповідно на суму переданих або отриманих коштів та їх еквівалентів; б) при неможливості визначення спра-ведливої вартості отриманих активів, робіт, послуг або таких, що підлягають отриманню, дохід визначається за справедливою вартістю переданих активів, робіт, послуг за даним бартерним контрактом.

Аналіз доходів виділяється як найважливіший фактор, що направляє підприємство на ефективний розвиток. Проведення аналізу доходів дозволяє виявити основні недоліки та проблеми організації на будь-яких рівнях в процесі її господарської діяльності. Проведення аналізу, а також виявлення наступних шляхів оптимізації фінансових ресурсів дозволить підприємства досить швидко перекрити помилкові канали, які фінансуються з дохідної частини підприємства. В ході аналізу важливо не тільки встановити структуру доходів підприємства в звітному періоді і її зміну в порівнянні з попереднім періодом, але і визначити тип структурної динаміки доходів і причин, які його зумовили.

Можна виділити чотири узагальнених типу структурної динаміки доходів підприємства, які визначаються поєднаннями змін абсолютних величин доходів від звичайних видів діяльності та їх питомої ваги в загальній величині доходів [5, с. 68].

Перший тип характеризується так: відбувається збільшення абсолютної величини доходів від звичайних видів діяльності в звітному періоді або не змінюється в

порівнянні з попереднім періодом. Частка цих доходів у загальній вартості доходів в поточному періоді також збільшується або не змінюється. Цей тип так само обумовлений тим, що темп приросту доходів від звичайних видів діяльності в звітному періоді в порівнянні з попереднім більше або дорівнює темпу приросту інших доходів. Даний тип динаміки свідчить про зростання або стабілізації масштабів діяльності підприємства.

Другий тип характеризується так: абсолютна величина доходів за звичайними видами діяльності в звітному періоді зменшується в порівнянні з попереднім періодом, а їх частка в загальній вартості доходів в поточному періоді збільшується або не змінюється. Даний тип так само обумовлений тим, що темп приросту доходів від звичайних видів діяльності в звітному періоді по модулю в порівнянні з попереднім менше або дорівнює темпу приросту інших доходів, так само по модулю, тобто негативний темп приросту доходів прийняти за позитивний. Даній ситуація свідчить про падіння масштабів діяльності при збереженні достатнього рівня доходів.

Третій тип характеризується так: абсолютна величина доходів за звичайними видами діяльності в звітному періоді збільшується або не змінюється в порівнянні з попереднім періодом, а частка доходів за звичайними видами діяльності в загальній вартості зменшується. Даний тип так само обумовлений тим, що темп приросту доходів від звичайних видів діяльності в звітному періоді в порівнянні з попереднім менше темпу приросту інших доходів, по модулю. В цьому випадку можливий перегляд звичайних видів діяльності та внесення змін до Статуту підприємства.

Четвертий тип розглядається як критичний. При цьому відбувається зменшення абсолютної величини доходів за звичайними видами діяльності та зменшення їх частки. Даний тип так само обумовлений тим, що темп приросту доходів від звичайних видів діяльності більше темпу приросту інших доходів, по модулю. Така ситуація на підприємстві свідчить про падіння масштабів діяльності внаслідок зменшення обсягів продажів, зниження попиту на продукцію, появі на ринку конкурентоспроможної продукції, значне зниження рівня цін.

Отже, доходи як об'єкт обліку та аналізу мають суттєве значення для об'єктивної оцінки досягнутого рівня організації виробництва і виявлення резервів подальшого поліпшення якісних і кількісних показників діяльності підприємств.

### **Література:**

1. Держкомстат України. [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/vk\\_ed/vk\\_u/vk\\_ed\\_3\\_16\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/vk_ed/vk_u/vk_ed_3_16_u.htm)
2. Єршова Н.Ю. Аналіз господарської діяльності: теорія та практикум [Текст]: навч посібник. / Н.Ю. Єршова, О.В. Портна. – Лівів.: Магнолія, 2015. – 452 с.
3. Голов С.Ф. Проблеми і перспективи бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит, 2009. – № 11.
4. П(С)БО 15 «Дохід», затверджено наказом МФУ від 29.11.99 ; укл. В. Кузнєцов. – Х. : Фактор, 2008. – 176 с.
5. ШереметА.Д.Комплексный анализ хозяйственной деятельности – М.:Инфра-М, 2006. – 414с.

## МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ»

*B.B. Кірсанова, к.е.н., доцент*

*B.B. Шацков, студент*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Економічна категорія – «витрати майбутніх періодів» не має однозначного трактування. Законодавчі акти дають загальну характеристику, не враховуючи особливостей і специфіки діяльності окремих суб'єктів господарювання. Існує велика кількість суперечливих операцій, які можуть обліковуватися як витрати майбутніх періодів. Для якісного формування основних показників діяльності підприємства таких, як собівартість продукції, фінансовий результат та показники економічної ефективності необхідне достовірне визначення та розподіл різноманітних витрат, зокрема правильний та своєчасний розподіл та списання витрат майбутніх періодів. Потрібне чітке розуміння як в конкретних обставинах обліковувати ті чи інші операції. Виникає потреба у з'ясуванні методичних засад щодо обліку операцій, які можуть бути ідентифіковані як витрати майбутніх періодів.

В світовій практиці бухгалтерського обліку витрати майбутніх періодів використовуються в багатьох країнах. Звичайно, протягом часу їх економічна характеристика та призначення змінювалися. Стандарти та спосіб ведення обліку в різних країнах розвивалися неузгоджено. Все це призвело до різноманіття тлумачення терміну витрат майбутніх періодів. Всі тлумачення можна розділити на декілька основних методичних підходів.

До первого методичного підходу визначення витрат майбутніх періодів можна віднести тлумачення, що зафіксоване в Інструкції №291[1], згідно якої «витрати майбутніх періодів – це здійснені витрати у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах. До витрат, які обліковуються як витрати майбутніх періодів, відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо». Цієї точки зору додержуються такі автори як: Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В., Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. [2].

Другий підхід кардинально не відрізняється від того, що надає інструкція. Основною відміною стає поглиблене вивчення економічної суті витрат майбутніх періодів. Витрати майбутніх періодів розглядаються як немонетарний актив, який не може бути конвертований в грошові кошти, метою його створення є відповідне віднесення понесених витрат до того періоду, в якому будуть отримані економічні вигоди від їх використання. Цієї думки додержуються такі автори: Духновська Л.М., Куцик П.О., Куценко Н.В., Саприкін В.М., Коваленко Т.О., Могилова М.М., Меліхова Т.О., Сахарцева І.І. [3, 4].

Третій підхід розкриває економічну суть витрат майбутніх періодів згідно динамічної моделі балансу. Основа динамічного балансу полягає в безперервності здійснення підприємницької діяльності. Згідно цієї теорії активи розглядаються не як конкретний засіб, який можна використовувати для господарської діяльності, а як капіталізовані витрати. Капіталізовані витрати, в свою чергу, повинні відповідний час бути списані на витрати того періоду, в якому отримано дохід від їх використання, після чого вони співвідносяться з доходами цього періоду для визначення результатів діяльності. Ця точка зору розділяє витрати майбутніх періодів на довгострокові та короткострокові. Виходячи з цього витрати майбутніх періодів – це актив, який являє

собою накопичення вже понесених витрат, дохід від яких буде отриманий потім, в подальшому витрати списуються до відповідного періоду в довгостроковому чи короткостроковому терміні. Цю теорію висувають Э. Шмаленбах та Ришар Ж.[5].

Четвертий методичний підхід можна ідентифікувати згідно статичної моделі балансу, вона протилежна попередній, основна суть якої полягає в тому, що об'єктом обліку виступають майно та обов'язки. Витрати майбутніх періодів як економічна категорія не відповідає характеристикам ні майна, ні обов'язків. Я.В. Соколов каже, що це «Чорна діра» в активах, вони не мають місця в балансі, але мають право на існування в процесі управління фінансовими результатами. Він вважає, що до витрат майбутніх періодів можна віднести тільки ті витрати які вже понесені та не можуть бути оплачені чи відшкодовані. До них відносяться такі витрати як: витрати в сезонних галузях, освоєнням нових виробництв, гірничопідготовчі роботи, рекультивація земель та інші. Він розглядає операції з передплатами таких як: оренда, підписка на видання, страхування та інші, не як витрати майбутніх періодів, а як дебіторську заборгованість [6].

П'ятий підхід відповідає методологічним засадам МСФЗ. Він базується на статичній моделі балансу. МСФЗ не потребують обов'язкового виділення витрат майбутніх періодів окремою статтею фінансової звітності. В МСФЗ такі операції, які зазвичай визнаються як витрати майбутніх періодів розділяються на: дебіторську заборгованість, авансі видані, передплаченні та відстроченні витрати та інші. Важливо відмітити, що обліковувати в одній статті актив довгострокового та короткострокового характеру є економічно невірним. Та частина операцій, яка не знайшла місця в балансі буде обліковуватися як витрати періоду, в якому вони понесені в звіті о прибутках і збитках. Однак якщо витрати принесуть економічні вигоди на протязі декількох періодів та їх зв'язок з доходом визначається широкими рамками або непрямо, то на базі процедур систематичного та раціонального розподілення ці витрати можуть відображатися в звіті о прибутках і збитках на протязі декількох періодів. І. Чалий вказує, згідно професійним судженням бухгалтера за МСФЗ витрати майбутніх періодів можна залишити як окрему статтю та це не буде порушенням правил складання фінансової звітності. Така практика інколи використовується в МСФЗ-звітах, для цього необхідно детально описати зміст витрат майбутніх періодах в примітках [7].

Отже, враховуючи все вищесказане про витрати майбутніх періодів можна вказати наступне. Витрати майбутніх періодів розглядають як немонетарний актив, який може бути як короткостроковим так і довгостроковим, метою його створення є відповідне віднесення вже понесених витрат в одому періоді на наступні періоди. Використання витрат майбутніх періодів допоможе корегувати фінансову звітність та показники економічної ефективності підприємства шляхом перенесення витрат з одного періоду на інші. До суперечливих аспектів визначення та обліку витрат майбутніх періодів відносяться питання: відображення витрат в балансі окремою статтею, аборозподілити на оборотні та необоротні; доцільність та обґрунтованість відображення витрат майбутніх періодів в балансі, або звіті про прибутки та збитки; безпосередньо склад господарських операцій, які можна ідентифікувати як витратами майбутніх періодів. Тому питання щодо розкриття економічної суті витрат майбутніх періодів та вибору їх раціонального обліку потребує подальших досліджень.

### **Література:**

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999р.: Наказ Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

2. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
3. Юзковець Л.В. Проблемні аспекти обліку, аналізу та контролю витрат майбутніх періодів / Л.В. Юзковець, Л.М. Духновська // Молодий вчений. – 2014. – № 4 (07), Ч. 1. – С. 55-59.
4. Куцик П.О. Економічнасуть та склад витрат майбутніх періодів / П.О. Куцик, Н.В. Куценко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнарод. збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 3 (18), Ч.1. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – С. 217-221.
5. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
7. Чалий І. БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки. – Х.: Фактор, 2011. – 400с.

## СТАНДАРТИ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, ЩО НАБУЛИ ВИКОРИСТАННЯ У МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИЦІ

*B.B. Кірсанова, к.е.н., доцент*

*O.A. Янковська, студентка*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Просування України до європейського та світового економічного простору робить актуальним питання документального оформлення інформації, яка необхідна для інформування різних груп стейкхолдерів: акціонерів, контрагентів, партнерів, співробітників, держаних і громадських установ та організацій про реалізацію підприємством цілей, які закладені в його стратегічних планах розвитку щодо економічної стійкості, управлінських ризиків, соціального благополуччя й екологічної безпеки. Розкриття такої інформації наводиться у нефінансовій звітності, мета якої пояснити діяльність суб'єкта господарювання застосовуючи якісні й кількісні показники.

Задачами нефінансової звітності є підвищення прозорості, підзвітності діяльності підприємства та довіри серед різноманітних груп впливу, розширення ринку й зміцнення відносин у бізнесі, доступ до міжнародних фінансових ресурсів, формування позитивного іміджу соціально відповідального підприємства, підвищення ефективності компаній.

Методичні засади формування та використання нефінансової звітності досліджували Барішніков О. М., Безверхий К. В., Гільорме Т. В., Годнюк І. В., Йолтуховська О. Ю., Комірна О. В., Король С. Я., Малишкін О. І., Москалюк Г. О., Немешкало К. Р., Олійник Я. В., Слюсарєва Л. В., Романенко О. А., Шафранська Л. Т. та інші, у працях яких наведено сутність і значення нефінансової звітності, проаналізовано нормативне регулювання й форми нефінансової звітності, розроблено методичні рекомендації, які необхідні для інформаційного та облікового забезпечення; проблеми, що виникають при її впровадженні.

У зв'язку з прийняттям змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у 2017 р. до складу звітності підприємства долучається звіт про управління – документ, щомістить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію [1, ст.1,7]. Формат звіту про управління дійсний час не має визначення. Не фінансова інформація, яка має бути використана у звіті про управління, на наш погляд, також повинна бути певним чином регламентована, що робить актуальним розгляд питання щодо форм нефінансових звітів, що набули використання у розвинених економічних системах.

Не існує спільної думки щодо складу нефінансової звітності. Так, Безверхий К.В., вважає що складовими нефінансового звіту повинні бути: опис політики, ризиків й результатів стосовно соціальних питань, дотримання прав людини й вимог чинного законодавства, забезпечення зайнятості, співпраця зі стейкхолдерами, охорона навколошнього середовища, боротьба з хабарництвом, корупцією, впровадження дью-ділідженс на підприємстві, розкриття інформації про договори субпідряду й постачання з метою запобігання та своєчасного виявлення несприятливих наслідків [2]. Іваницька О. М. вважає за доцільне долучати до нефінансової звітності показники для оцінки ефективності й моніторингу діяльності підприємства:

– соціальної відповідальності перед працівниками (включають плинність кадрів, заохочувальні виплати, тренінги, підвищення кваліфікації та їх результати, умови праці

й оплата, що порівнюються з середньогалузевими, понаднормовані години, інциденти на робочих місцях, оцінки підприємства працівниками, гендерну й вікову структуру, кількість працівників-інвалідів);

– впливу на навколошне середовище (включають витрати на охорону навколошнього середовища й вплив на нього, використання вторинної сировини або «безвідходне» виробництво, утилізація відходів, ефективність споживання енергії та інших ресурсів, санкції за порушення нормативів);

– поводження підприємства на ринку (включають претензії та скарги покупців, штрафні санкції, якісне обслуговування клієнтів) [3].

Для представлення нефінансової інформації світі використовуються декілька форм нефінансових звітів: вільна й стандартизована (регламентована). У вільній (нерегламентованій) формі компанія самостійно обирає складові та обсяг інформації, що надається для розкриття стейхолдерам й звичайно поширюється у ЗМІ, у тому складі Інтернет. Користувачами фінансових звітів такої форми є здебільшого зовнішня аудиторія. Верифікація звітів не вимагається. Регламентовану або стандартизовану звітність, що складається за певними стандартами, на відміну від звітності вільної форми можна порівнювати у різних підприємств і визначити рейтинг серед них [4].

Третя форма нефінансової звітності – комплексний звіт, що включає економічні результати діяльності (виробничі, економічні й фінансові показники), екологічні результати діяльності (вплив діяльності підприємства на здоров'я людей та довкілля), соціальні результати діяльності (інформація, що стосується взаємодії підприємства зі стейхолдерами). Комплексний звіт складається за одним з 3 методів: за методом групи корпоративного громадянства (Corporate Social Citizenship); за методом Лондонської групи порівняльного аналізу (London Benchmarking Group); за методом потрійного підсумку (Triple Bottom-Line) [5, 6].

У якості методичної основи формування нефінансової звітності доцільно використовувати наступні стандарти, за якими складають нефінансову звітність:

– Global Reporting Initiative (GRI), що є найбільш авторитетним у світі та в якому розкриваються не тільки соціальні й екологічні проекти, а й стратегії розвитку, показники результативності, наводиться інформація про відповідність екологічним вимогам та використання ресурсів, вплив на соціальні системи, підходи до організації праці, відповідальність за товари, продукцію та інше;

– звіт з прогресу або про виконання принципів Глобального Договору ООН, що складається для розкриття виконання підприємством зобов'язань у сфері соціальної відповідальності;

– SA 8000 (орієнтація на дотримання екологічних норм і трудового законодавства; базується на принципах одинадцяти конвенцій МОП, Конвенції ООН з прав дитини й Всесвітньої декларації прав людини та містить вимоги відносно свободи об'єднань та прав на колективний договір, нормування часу роботи, стандартів безпеки та здоров'я персоналу, віку необхідного для залучення до праці, заробітної плати, систем управління);

– AccountAbility (AA 1000) – стандарт соціальної звітності, передбачає активну співпрацю організації зі стейхолдерами, розуміння проблем стійкості, призначений для вимірювання результатів діяльності компаній з етичних позицій, надає процедуру і набір критеріїв, за допомогою яких може бути здійснений соціальний і етичний аудит діяльності організацій. Даний стандарт є одним з найбільш популярних в світі стандартів в галузі соціальної звітності;

– система стандартів ISO 14000 (вимоги до екологічного управління) орієнтована не на кількісні параметри (об'єм викидів, концентрації речовини і т.п.) і не на технології (вимога використовувати або не використовувати певні технології, вимога використовувати «якнайкращу доступну технологію»). Основним предметом ISO 14000

є система екологічного менеджменту –environmentalmanagementsystem, EMS). Типові положення цих стандартів полягають в тому, що в організації повинні бути введені і дотримуватися певні процедури, повинні бути підготовлені певні документи, повинен бути призначений відповідальний за певну область. Основний документ серії – ISO 14000 не містить ніяких «абсолютних вимог» до дії організації на оточуючу середовище, за винятком того, що організація в спеціальному документі повинна оголосити про своє прагнення відповідати національним стандартам [7, с. 143].

– стандарти Саншайн (наведено принципи надання відомостей для щорічної публікації у «Корпоративному звіті для зацікавлених сторін» та стосуються працівників(гарантії зайнятості, безпеки та охорони здоров'я), клієнтів(продукція, послуги), місцевих громад, широких кіл).

Для верифікації нефінансової інформації у звітах рекомендовано використовувати стандарт ISAE 3000 «Завдання з підтвердження достовірності інформації, крім аудиту та огляду історичної фінансової інформації», який спрямований на підтвердження достовірності інформації, що надана у нефінансовому звіті, для підвищення рівня довіри до підприємства.

Таким чином, наведені стандарти нефінансової звітності можуть складати методичну основу для розробки форм та форматів нефінансової звітності в Україні, у тому числі Звіту з управління. Популяризація та ознайомлення з ними суб'єктів господарської діяльності в Україні дозволить усвідомити важливість складання нефінансової звітності з метою економічного й соціального розвитку, прозорості бізнесу та можливості позиціонування вітчизняних продукції та послуг на міжнародних ринках.

### **Література:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансовувзвітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р.–[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/996-14/page>.
2. Безверхий К. В. Економічна сутність поняття «нефінансова звітність» / К. В. Безверхий // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2017. – № 1–2. – С. 23–34.
3. Іваницька О. М. Соціальна відповідальність корпорацій і нефінансова звітність: врахування стандартів GRI в Україні / О. М. Іваницька, К. Ю. Цищик // Матеріали Третьої щорічної науково-практичної конференції «Світовий досвід теорії та практики публічного управління» (Острог, 2–4 жовтня, 2014 р.)– О.: ІГСУ, НаУ «Острозька академія». 2014.– С. 73–86.
4. Москалюк Г. О. Нефінансова звітність у реалізації концепції сталого розвитку в Україні: монографія/ Г. О. Москалюк. –Одеса: ОНЕУ, 2014. – С. 323–373.
5. Кальчук А. Л. Нефінансова звітність: її сутність та класифікація / А. Л. Кальчук // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування» (Житомир, 25 листопада 2016 р.). – Ж.: Видавець О. О. Свенок. 2016. – С. 53–56.
6. Грановська І.В. Міжнародні стандарти звітності соціальної відповідальності бізнесу / І. В. Грановська // Економічний вісник університету: зб. наук. пр. учених та аспірантів ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди». – 2012. – Вип. 19/1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuvgov.ua/portal/soc\\_gum/evu/2012\\_19\\_1/Granovsk.pdf](http://archive.nbuvgov.ua/portal/soc_gum/evu/2012_19_1/Granovsk.pdf).
7. Рихтер К.К. Экономика природопользования и экологический менеджмент: учебник для вузов. – СПб: Питер, 2006.

## ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТОВАРІВ У ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

*Л.А. Козаченко, к.е.н., доцент*

*Т.С. Пісоченко, к.е.н., асистент*

*Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв*

Торговельні відносини безпосередньо впливають на систему економіки країн, так як забезпечують зв'язок між виробником і споживачем, а також є віддзеркаленням ефективності їх внутрішнього та зовнішнього економічного середовищ. Наразі сучасний стан економіки України потребує упровадження ефективних новітніх тенденцій розвитку торговельних відносин, що наразі існують у світі. Зокрема, ефективна система бухгалтерського обліку товарів торговельних підприємств є основою формування інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття рішень, що зумовлює їх ефективності та дієвість.

Наявні на сьогодні наукові доробки таких авторів, як Ф. Бутинець, Ю. Верига, О. Іваненко, А. Должанський, О. Дроздова, О. Карпенко, В. Лень, А. Мазаракі, Н. Трішкіна, О.В. Фоміна, Н. Фірсова та інших розкривають багатогранність аспектів організації обліку надходження та вибуття товарів у торговельних підприємствах, а проблеми, що піднімаються, зумовлюють необхідність подальших досліджень.

На рівні держави регулювання бухгалтерського обліку та звітності в Україні здійснюється з дотриманням принципів, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1], Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [2], Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3], законодавчих і нормативних активів з урахуванням специфіки діяльності торговельних підприємств.

Методологічні засади формування інформації про товари та її розкриття визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [2]. Одиноцею бухгалтерського обліку товарів, згідно з П(с) БО 9 «Запаси», є їх найменування або однорідна група (вид). Також даним нормативним документом визначений порядок формування первісної вартості товарів з урахуванням різних шляхів їх надходження. Цим же документом визначається метод списання у разі вибуття товарів, зокрема: ідентифікаційної собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); ціни продажу.

Наразі торговельні підприємства використовують типові форми первинних документів з обліку товарів, а саме: товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, прибуткова накладна, рахунок-фактура, видаткова накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку, звіт про рух матеріальних цінностей, оборотна відомість по товарно-матеріальних рахунках тощо [4].

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено ведення обліку наявності та руху товарів підприємства на рахунку 28 «Товари». У випадках, коли товари, що надійшли від постачальника не відповідають критеріям визнання активом через невідповідність стандартам, умовам договору, технічним умовам, застосовують позабалансовий рахунок 023 «Матеріальні цінності на відповільному зберіганні» за

справедливою вартістю або за ціною, указаною в документах постачальника, до моменту погодження ціни з постачальником [3].

Ще однією особливістю в обліку торгівлі є те, що вся інформація про витрати сконцентрована на 92 рахунку «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут» [4]. Ціна реалізації товару складається з первісної вартості товарів, плюс торгової націнки. Торгова націнка фактично являє собою прибуток, який підприємство планує отримати від реалізації товару (певного виду). Для обліку торгової націнки використовується рахунок 285 «Торгова націнка», що призначений для підприємств роздрібної торгівлі. По кредиту рахунку 285 відображається нарахування націнки на товари (в кореспонденції з рахунком 282), а по дебету — її списання наприкінці місяця.

З метою обліку Транспортно-заготівельних витрат (далі - ТЗВ) для товарів, як в роздрібній торгівлі, так і в гуртовій використовують субрахунок 289 [4]. Узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів, готової продукції, робіт і послуг, про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу здійснюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації». За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, а за дебетом — належна сума податків, результат операції перестрахування та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [4].

Дослідження нормативного забезпечення обліку товарів та наукових робіт провідних вітчизняних науковців дають підстави окреслити основні проблеми з якими стикаються вітчизняні торговельні підприємства при організації обліку операцій з надходження і вибуття товарів, а також контролю за їх зберіганням.

Так, удосконалення потребує порядок обліку транспортно-заготівельних витрат, що є важливою складовою формування первісної вартості товарів. Карпова В. у своїй роботі описує, що П(С)БО передбачає два варіанти відображення ТЗВ у бухгалтерському обліку: пряме включення до вартості товарів; облік на окремому субрахунку [5].

При використанні методу прямого включення до вартості запасів суми витрат, що безпосередньо відносяться до приданих запасів можна достовірно визначити (п.5.5 Методрекомендації №2, п.2.4 розділ II Методрекомендацій №635) отже ТЗВ у періоді придбання запасів відразу (під час оприбуткування) включають до їхньої первісної вартості і відображають на відповідних субрахунках обліку запасів. Другий метод обліку ТЗВ, передбачає, що ТЗВ обліковують на окремому субрахунку та списують лише в момент вибуття запасів виходячи із середнього відсотка ТЗВ. Відповідно ТЗВ включається не до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, а до фактичної собівартості їх вибуття (реалізації, витрачання тощо) [5].

Н.В. Фірсова зазначає, що використання методу середньої арифметичної зваженої, за допомогою якого визначається суму ТЗВ, яку зараховують до товарів, що були реалізовані, не є доцільним [6]. Застосування у торговельній практиці цього методу призводить до отримання розрахованих середніх даних, які не завжди є достовірними, що негативно впливає на інформаційне забезпечення визначення витратомісткості товарних груп. Отже, коли немає можливості визначити ТЗВ, що зараховують до певної групи товарів, бухгалтеру не обов'язково розраховувати ТЗВ за вказаним методом. Доцільно ТЗВ розподіляти відповідно до груп товарів, за які ми вони були здійснені, за кожним товарним документом.

Торговельні підприємства, що здійснюють реалізацію великовагабаритних товарів, з метою залучення клієнтів, пропонують за власний рахунок оплачувати доставку

товару покупцеві. Тому власні витрати, що понесені таким продавцем товарів на їх перевезення, не збільшують собівартість товарів, що продаються, а як витрати на збут обліковують за дебетом рахунка 93 «Витрати на збут» [5].

Також, проблемним питанням в правильному відображені в обліку є операції пов’язані з існуванням факторів, що впливають на зниження ціни товарів, зокрема втрата конкурентоспроможність зразків, що продаються, через високий рівень цін на них, сезонні коливання споживчого попиту, втрата товаром своїх первісних якостей, моральне застаріння, закінчення строку реалізації, відповідно і зумовлюють його уцінку.

Як правило, уцінку товарів на торговельних підприємствах проводять за даними інвентаризації або за даними бухгалтерського обліку. Відображення уцінки товарів у бухгалтерському обліку відбувається відповідно до вимог П(С)БО 9 [2]. В торгівлі придбані (отримані) або виготовлені запаси (у тому числі товари) зараховують на баланс за первісною вартістю, потім відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: за первісною вартістю; за чистою вартістю реалізації [7].

У підприємствах роздрібної торгівлі облік товарів ведуть у продажних цінах і при уцінці товару до чистої вартості реалізації, необхідно суму зниження продажної вартості товару розділити на дві складові: на суму, на яку знижується торгова націнка та суму, на яку знижується первісна (купівельна) вартість товару. За дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунку 282 зазначають зниження суми торгової націнки, суму зменшення первісної (переоціненої) вартості товару (суму уцінки) відображають на рахунах Дт 946 - Кт 282 [7].

У випадку, якщо надалі чиста вартість реалізації раніше уцінених товарів збільшується, то на суму збільшення, але не більше суми попереднього зменшення, визнають інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів. Суму такого доходу відображають за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (п. 5.8 Методрекомендації №2). Зазначимо, що П(С)БО 9 визначено тільки уцінку первісної вартості товарів і не мають процедур дооцінки їх первісної вартості [7].

Бухгалтерській службі торговельного підприємства необхідно забезпечити дієву систему бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту, зокрема: сформувати проведення уцінки товарів; визначити підходи документального оформлення уцінки товарів; враховувати в обліковому відображені податкових наслідків проведення уцінки товарів.

Отже, вітчизняним торговельним підприємствам в умовах невизначеності їх підприємницької діяльності доцільно зосередити увагу на критичних ділянках обліку торговельних витрат з великим ризиком виникнення помилок чи викривлення фінансової звітності; організувати контроль за зберіганням та продажем товарів; своєчасно адаптувати діяльність підприємства до змін внутрішнього та зовнішнього середовища; планувати маркетингову діяльність.

### **Література:**

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada>.
2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua>.

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України [Електронний ресурс]: Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua>.
4. Маляревський Ю. Облік у галузях виробництва і послуг: навч. посібн. / Ю.Маляревський, М.Горяєва, Н.Пасенко та ін. — Х.: ВД «ІНЖЕК», 2012. — 616 с.
5. Транспортно-заготівельні витрати: загальні правила обліку в Україні [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/BZ009983](http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ009983)
6. Фірсова Н.В. Удосконалення обліку витрат підприємств роздрібної торгівлі споживчої кооперації України / Н. Фірсова, Р.Желізняк // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. -2016. -№ 4 (76).- С.122-128.
7. Уцінка товарів на підприємстві торгівлі [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/september/issue-76/article-21533.html>

## СУЧАСНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ КРИПТОВАЛЮТИ ЯК НОВОГО ВІРТУАЛЬНОГО АКТИВУ

*В.М. Костюченко, д.е.н., доцент*

*А.М. Малиновська, студентка*

*А.В. Мамонова, студентка*

*Київський національний торгівельно-економічний університет, м. Київ*

Час не стоїть на місці. Так нещодавно світ сколихнула новина про появу віртуальної валюти – криптовалюти. Попри заборони більшості країн, вона набуває популярності, а кількість користувачів невпинно росте. Наразі, налічується понад 1600 видів віртуальних валют, які широко використовуються у багатьох країнах світу. Найпопулярнішою криптовалютою є Bitcoin, перший розрахунок якою стався у 2010 році. З того часу курс криптовалюти нестабільний. Найбільшого попиту вона зазнала у грудні 2017 року, коли курс сягав майже 18 000 дол. США за 1 BTC.

Уперше термін «криптовалюта» з'явився у використанні з появою платіжної системи «Bitcoin», яка була розроблена у 2009 р. особою або групою осіб під псевдонімом Сатоші Накамото [1]. Від того часу віртуальні валюти активно поширяються як на території ЄС так і в Україні. Разом з використанням криптовалюти при здійсненні операцій суб'єктами господарювання, фізичними особами залишаються невирішеними питання на макро- та мікрорівнях: регулювання операцій із криптовалютами, база оподаткування операцій із криптовалютами, порядок їх відображення у обліку та звітності.

Метою публікації є обґрунтування теоретичних основ та практичних рекомендацій щодо запровадження обліку криптовалюти в Україні.

Ідея криптовалюти полягає у створенні валюти, яка не контролюється державою, вільно поширюється, не знецінюється та операції з нею - прозорі. Криптовалюта вимірюється в одиницях «coin», що в перекладі з англійської означає монета, хоча ці «гроші» існують виключно у цифровому вигляді. Головною рисою, яка відрізняє реальні гроші від криптовалюти - це спосіб їх походження. Електронні гроші утворюються внаслідок внесення реальних грошей через термінал для поповнення певного рахунку або електронного гаманця, а криптовалюта емітується в мережі. Сьогодні її можна дарувати, купувати або «добувати шляхом майнінгу».

Сутність віртуальної валюти розуміють та трактують по-різному, наприклад, як швидку і надійну систему платежів і грошових переказів, вид цифрових грошей, засіб обміну. У країнах ЄС віртуальну валюту визначають як прямий платіжний засіб (у США - нематеріальний актив, Китаї - товар, Японії - гроші).

Сьогодні положення щодо обігу і використання криптовалюти в Україні не визначене законами та нормативно-правовими актами. До Верховної Ради України було подано на розгляд два законопроекти про регулювання ринку криптовалют та проект закону про внесення змін до Податкового Кодексу України з приводу оподаткування операцій із віртуальною валютою. Слід зазначити, що дані проекти законів були відхилені та відправлені на доопрацювання. Наразі в Україні завершується підготовка концепції третього законопроекту про регулювання ринку криптовалют. Її розробкою займається міжвідомча робоча група за участю регуляторів фінансового ринку та учасників ринку. В основі концепції віртуальну валюту прагнуть визнати одним із видів активів.

Важливими аспектами, які безсумнівно вплинуть на подальший розвиток криптовалют є запровадження бухгалтерського обліку та оподаткування операцій із віртуальними валютами. Незважаючи на невизначений статус криптовалют, деякі науковці висувають гіпотези щодо методики відображення у бухгалтерському обліку

операций із криптовалютами. У своїй статті «Методика фінансового обліку криптовалюти як особливого виду електронних грошей», Т.В. Яцик розглядає основні проблеми теоретичного та практичного характеру, які виникають у бухгалтерському обліку під час відображення операцій із наявності та руху криптовалюти [2, с. 349-354]. Вона пропонує розглядати криптовалюту, як особливий електронний платіжний засіб, курс якого підтримується тільки попитом і пропозицією. Тобто, розглядає криптовалюту як різновид електронних грошей.

Олег Загнітко вважає, що криптовалюта в Україні може розвиватися різними шляхами [3]. По-перше, криптовалюта визначається як «актив», «товар» чи «послуга». Тобто ліквідною цінністю, а не валютною. Це призведе до легалізації обігу криптовалюти та звільнить НБУ від відповідальності за регулювання. Керівними органами будуть вважатися Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Державна Фіскальна Служба, органи захисту прав споживачів, правоохоронні органи та Міністерство фінансів. По-друге, визнання криптовалюти «валютною цінністю» або віртуальною валютою.

Відповідно до рішення Європейського Суду Справедливості, справа C-264/14, криптовалюта не може вважатися «матеріальним майном», поточним банківським рахунком, депозитним рахунком, платежем чи грошовим переказом, цінним папером або інструментом, що посвідчує право на майно [4].

Тож, на основі проведених досліджень [5, с. 97] пропонуємо власне визначення віртуальної валюти, а саме «криптовалюта – це цифрова (віртуальна) валюта, з одиницею «coin» (монета), яка емітується, контролюється і приймається в мережі за певними принципами криптографії для забезпечення операцій серед членів віртуального суспільства». Проаналізувавши різні підходи до визнання економічної сутності криптовалюти, було б доцільно представити її як новий вид активу - віртуальний актив: віртуальна валюта. Для обліку операцій із криптовалютою пропонуємо використовувати синтетичний рахунок 29 «Криптовалюта», який вважаємо активним. Субрахунки окреслюємо як спосіб отримання або використання криптовалюти у результаті господарських операцій. Наприклад: 291 «Криптовалюта як результат майнінгу»; 292 «Криптовалюта як засіб платежу»; 293 «Криптовалюта як об'єкт обміну»; 294 «Криптовалюта, придбана на біржах». Аналітичний облік доречно вести за кожним видом криптовалюти (Bitcoin, Ethereum, Dash та інші).

Спираючись на досвід Європейського Союзу, ми вважаємо, що операції з криптовалютами звільняються від податку на додану вартість. Проте, було б доцільно оподатковувати дохід отриманий у результаті проведених операцій, оскільки це сприятиме надходженню грошових коштів до бюджету та, в деякій мірі, буде здійснюватися контроль цих операцій. Тому пропонуємо ввести пільговий період строком до трьох років зі ставкою податку на дохід до 10%, який буде отриманий в результаті проведеної операції з віртуальною валютою (криптовалютою).

Запровадження методики бухгалтерського обліку криптовалюти на основі визнання її як нового виду активів, а саме віртуального активу, сприятиме прозорості операцій із криптовалютами в Україні, формуванню інформації у фінансовій звітності для користувачів відповідно до їх запитів, можливості використання криптовалюти як інноваційного інструменту застосування інвестицій у країну.

### **Література:**

1. Bitcoin developer chats about regulation, open source, and the elusive Satoshi Nakamoto, PCWorld, 26-05-2013 [Electronic resource]. - Access mode: <https://www.pcworld.com/article/2039184>.
2. Яцик Т.В. Методика фінансового обліку криптовалюти як особливого виду електронних грошей// «Молодий вчений».- № 2 (42) лютий.- 2017 р.-С.349-354.

3. Bitcoin: налаштувати не можна забороняти. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.kse.org.ua/en/about/kse-news/?newsid=2096>.
4. Рішення Суду Справедливості Європейського Союзу щодо оподаткування податком на додану вартість операцій із криптовалютами та коментар до нього.- [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [https://www.sk.ua/sites/default/files/pravo\\_ukrayini\\_2018.pdf](https://www.sk.ua/sites/default/files/pravo_ukrayini_2018.pdf).
5. Костюченко В.М., Малиновська А.М., Мамонова А.В. Передумови запровадження обліку та оподаткування операцій із криптовалютами в Україні // Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics», №6 (2017) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/6-2017/UKR/kostyuchenko.pdf>.

## ЯКІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА СИСТЕМА ЇЇ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

*О.І. Лугова, к.е.н., асистент*

*Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв*

Розвиток бухгалтерського обліку пов'язаний з підвищенням якості облікової інформації, використання якої в управлінні останнім часом розцінюється як найважливіший фактор підвищення ефективності функціонування підприємств.

Світове бухгалтерське наукове співтовариство, декларуючи позицію, що в сучасних умовах система бухгалтерського обліку виступає основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень, апріорі на перший план висуває проблему якості облікової інформації, що надається користувачам для прийняття рішень.

Для характеристики сучасного стану системи бухгалтерського обліку та звітності поняття якості інформації використовується М. Т. Білухою та Т. В. Микитенко [1]. Н. О. Лоханова також зазначає, що в умовах інституційних змін при реформуванні бухгалтерського обліку і звітності в Україні доречно здійснити максимум дій, щоб підвищити значимість саме бухгалтерського обліку, спрямованого на формування якісної звітності для всіх груп користувачів [2].

Якість облікової інформації розглядається вітчизняними та зарубіжними вченими як основна проблема подальшого розвитку міжнародної облікової системи, від успішного вирішення якої залежать її престиж серед інших наук соціально-економічного спрямування, а також репутація як основного джерела формування інформації на підприємстві для прийняття рішень.

Вперше питання про якість облікової (бухгалтерської) інформації було піднято на початку 60-х рр. ХХ століття в рамках розробки міжнародних стандартів фінансової звітності, коли були сформульовані вимоги до фінансової звітності.

Якість облікової інформації є синтетичною категорією і розкривається через сукупність властивостей (характеристик), що відображають ступінь придатності даної інформації для досягнення певних цілей і вирішення конкретних завдань, що стоять перед користувачами.

Для того щоб задовольнити потреби всіх зацікавлених користувачів, необхідна різнопланова інформація, так як кожна група має свої інтереси. Інформаційні потреби зацікавлених користувачів полягають в необхідності отримання відомостей про діяльність підприємства та його майновий стан. Для цього в системі бухгалтерського обліку формуються:

- облікова і звітна інформація, корисна внутрішнім користувачам - для прийняття управлінських рішень, планування, аналізу, контролю виробничої і фінансової діяльності;
- звітна інформація про фінансовий стан підприємства, фінансові результати діяльності, корисна широкому колу зовнішніх користувачів при прийнятті рішень.

Багато дослідників в сфері обліку приділяють увагу проблематиці підвищення якості облікової інформації.

Вважаємо, проблема підвищення якості облікової інформації може бути вирішена тільки при спільних зусиллях держави, професійного співтовариства бухгалтерів, керівників і головних бухгалтерів підприємств шляхом системного і взаємопов'язаного здійснення цілого комплексу заходів з розробки та впровадження системи забезпечення якості такої інформації. У структурі системи забезпечення якості облікової інформації, на нашу думку, доцільно виділити чотири взаємопов'язаних елементи:

- 1) нормативне регулювання організації, методології та методики

бухгалтерського обліку і звітності. Відомо, що в першу чергу якість облікової інформації залежить від використаної методології її формування, а також від рівня регламентації основних принципів і правил. Якість облікової інформації досягається при правильному і своєчасному виконань всіх вимог нормативно-законодавчих актів з обліку і звітності.

2) раціоналізація використання кадрового потенціалу бухгалтерії. На якість облікової інформації впливають особи, які формують і подають цю інформацію, а саме такі їх характеристики, як ступінь володіння даними про підприємство, знання чинного законодавства та вміння використовувати різні правові норми, інформаційні системи. На думку автора, цей елемент є найбільш складним, тому що пов'язаний з дією людського фактора. Операції, що проводяться на підприємстві, базуються на професійному судженні бухгалтера. Так, бухгалтерам слід, з одного боку, об'ективно відображати фінансово-господарську діяльність підприємства, а з іншого - покладатися на думку користувачів облікової інформації. Поряд з професіоналізмом осіб, які ведуть бухгалтерський облік, важливою, причому в не меншій мірі, є їх етична позиція. З огляду на це не можна допускати, щоб припущення бухгалтера впливали на якість облікової інформації.

3) технічні ресурси і програмні засоби. Оцінка якості інформації починається перш за все з оцінки джерел її подання - первинних документів, облікових регистрів і форм фінансової та інших видів звітності. Щоб забезпечити правдивість інформації, необхідно забезпечити правильність її накопичення, способів збору, реєстрації. Сучасний облік немислимий без інформаційної системи, яка обробляє всі первинні дані і виявляє кінцеві результати обліку. Застосування сучасних технічних, програмних (професійні бухгалтерські програмні продукти) і інформаційно-консультаційних ресурсів в разі підвищує якість облікової інформації, є об'ективною необхідністю і відноситься до одного з методів підвищення ефективності управлінських процесів в цілому.

4) система контролю. Як показує вітчизняна та світова практика, найважливішим елементом забезпечення якості бухгалтерської інформації є її дієвий контроль. У загальному вигляді систему внутрішнього контролю можна визначити як комплекс заходів, що вживаються керівництвом організації для попередження і виявлення негативних подій. Система бухгалтерського обліку є лише частиною внутрішнього контролю. Внутрішній контроль дозволяє оперативно виявляти, запобігати і обмежувати фінансові та операційні ризики, а також можливим зловживанням з боку посадових осіб. Зовнішній аудит являє собою систему незалежних експертних перевірок, метою яких є забезпечення належної якості ведення податкового і бухгалтерського обліку.

Всі зазначені елементи тільки в комплексі можуть забезпечити підвищення якості облікової інформації.

Інформація, яка виходить із системи бухгалтерського обліку, повинна сприяти прийняттю раціональних економічних рішень як всередині підприємства, так і зовнішніми користувачами. Саме користувачі і визначають цінність і, отже, якість інформації. Забезпечення належного рівня якості облікової інформації слід розглядати як умову, досягнення якої забезпечує подальше існування самої облікової системи.

## Література

1. Білуха М. Т. Бухгалтерський облік в інформаційних системах управління / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 28-31.
2. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: монографія. Херсон: Грінь Д.С., 2012. 400 с.

## ПРОБЛЕМИ АДАПТАЦІЇ ВІТЧИЗНЯНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТИВ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

*A.O. Мартиненко, студентка*

*A.P. Мішина, студентка*

*науковий керівник: О.М. Ромашко, к.е.н., доцент*

*Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ*

Глобалізація фінансових ринків і торгівельних операцій обумовила необхідність єдиних підходів до фінансової звітності, які знайшли своє відображення у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

Прийнятий у жовтні 2017 року Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський обліку та фінансову звітність в Україні» розширив коло підприємств, які зобов'язані з 1 січня 2019 року застосовувати при веденні обліку, складанні та поданні фінансової звітності Міжнародні стандарти фінансової звітності [1].

Впровадження МСФЗ в Україні – актуальне питання. Вже сьогодні Міністерство фінансів України поступово вносить зміни до Національних стандартів, наближуючи їх до міжнародних та зменшуючи відмінності між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською. Крім того, навіть поверхневий аналіз вакансій показує, що знання та досвід роботи за МСФЗ не тільки підвищує якісний рівень бухгалтера, а також забезпечує зацікавленість у кандидатурі на відповідну посаду не тільки з боку найкращих українських роботодавців, а і з боку міжнародних компаній. Виникає також необхідність забезпечення ведення бухгалтерського обліку на єдиних методологічних засадах усіма суб'єктами господарювання шляхом застосування єдиного плану рахунків та визначення загальної номенклатури статей фінансової звітності[2].

Враховуючи, що деякі аспекти застосування МСФЗ в господарській діяльності на сьогодні залишаються недостатньо дослідженими або носять проблемний характер, вважаємо за доцільне більш детально обґрунтувати питання щодо значення та ролі формування і узагальнення облікової інформації підприємствами України відповідно до МСФЗ, процесу адаптації міжнародних стандартів для України та їхній позитивний і негативний вплив на вітчизняну систему обліку. У зв'язку з цим, в сучасних умовах, необхідно створити таку систему бухгалтерського обліку, яка б задовольняла потреби користувачів облікової інформації, а головне – потреби управління.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – набір документів (стандартів та інтерпретацій), що регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім користувачам для прийняття ними економічних рішень відносно підприємства [3].

Перехід українських підприємств на МСФЗ, поза сумнівом, надає ряд переваг для економіки країни в цілому. Переваги цього переходу полягають в тому, що забезпечення приливу іноземних інвестицій в економіку України опосередковано через страхові компанії. У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно росте можливість залучити додаткові джерела капіталу і партнерів з бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання, оскільки не буде треба витрачати часу, зусиль і засобів на підготовку звітності за МСФЗ. У свою чергу, суб'єкти, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, яка служить додатковим інструментарієм в їх виборі; підвищення прозорості компаній, оскільки ринкова вартість капіталу визначається двома головними чинниками: майбутніми прибутками і майбутніми ризиками і деякі риски дійсно характерні для діяльності самих організацій, проте є і такі, які викликані недоліком потрібної інформації, відсутністю точних відомостей про прибутковість

капіталовкладень. Кредитори і інвестори згодні отримувати менший прибуток, але бути упевненими в тому, що достовірна, справедлива і точна інформація понизить їх ризик[2,4].

Міністерство фінансів України регулярно вносить зміни в Національні стандарти, наближаючи їх до міжнародних, і таким чином скорочує різницю між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою світовою практикою, тому впровадження МСФЗ в Україні – лише питання часу.

З 2019 року всі українські підприємства повинні вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність з урахуванням європейських правил. Крім того, підприємства крім фінансової звітності, повинні будуть подавати «звіт про управління» – документ, що містить не тільки фінансову інформацію, а й інші дані, що характеризують поточний стан і перспективи розвитку компанії. Щоб показати основні ризики і невизначеності в діяльності підприємства. Цієї долі зможуть уникнути тільки мікро- і малі підприємства. Відповідні зміни в закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» були прийняті Верховною Радою 5 жовтня 2017 року [1].

Як пояснив юрист ЮФ «Астерс» Павло Шовак: «Документ спрямований на зближення українського національного законодавства до законодавства ЄС, включаючи правила ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Ці зобов'язання є наслідком Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, яка вступила в силу з 1 вересня 2017 року» [4].

Перехід на складання звітності за МСФЗ супроводжується трансформацією його фінансової звітності, яка розглядається як сукупність процедур перетворення інформації, сформованої у звітності, складеної за національними стандартами у фінансову звітність, яка відповідає вимогам МСФЗ. Для окремих підприємств, такі процедури будуть навіть важкими, оскільки на сьогодні ще існують відмінності у підходах до визнання, оцінки та відображення окремих об'єктів обліку, що передбачають національні стандарти бухгалтерського обліку. Тому, перед проведенням трансформаційних процедур, підприємствах необхідно провести тестування залишків засобів підприємства та джерел їх формування на відповідність їх оцінки Міжнародним стандартам фінансової звітності та скласти коригувальні записи та пояснити їх у примітках до фінансової звітності.

Отже, узагальнюючи все вище сказане, можна робити висновки, що в Україні зроблено перші кроки в напрямі переходу на міжнародні стандарти обліку. На сьогоднішній день МСФЗ є ефективним інструментом європейської інтеграції та частиною сталого економічного розвитку для України. Процес застосування МСФЗ повинен бути поступовим та цілеспрямованим. Необхідно розробити такі нормативно-правові засади та методологічні підходи, які б давали змогу усунути недоліки вітчизняної системи обліку, а також удосконалювали б та модернізували основні аспекти ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

### **Література:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», від 16.07.1999 р. № 996-IV (зі змінами та доповненнями). Верховна Рада України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
2. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nabu.com.ua/Analytics/MSFO.pdf>
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Міжнародний документ від 01 січ. 2012. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010)
4. Для бізнесу в Україні вводяться нові вимоги по бухгалтерії [Електронний ресурс] // Сьогодні. – Режим доступу : <https://ukr.segodnya.ua/economics/business/dlya-biznesa-v-ukraine-vvodyatsya-1. Economics novye-trebovaniya-po-buhgalterii-1062468.html>

## АРХІТЕКТУРНЕ МОДЕЛЮВАННЯ ЯК ОСНОВА ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

*А.А. Пилипенко, д.е.н., професор*

*Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця,  
м. Харків*

Особливістю сучасного стану економіки є значне прискорення змін у зовнішньому оточенні та відповідне зростання його складності. Відповідно й однією з головних задач наукової думки та практичної діяльності є боротьба з подібною складністю. В контексті розвитку облікової методології подібна складність та турбулентність оточення призвела до появи концепції стратегічного обліку у різних її інтерпретаціях: починаючи від використання даних обліку для прогнозування сценаріїв розвитку завершуючи створенням систем консолідації інформації та управління знанням. Також у відповідь на зростання складності, а відповідно й рівня загроз економічній безпеці господарської діяльності, стали виникати інтегровані об'єднання підприємств, перевагою яких є консолідація ресурсів в рамках вектору спільніх цілей та гармонізованої системи економічних інтересів учасників об'єднання. Цілком зрозуміло, що зростання розмірів таких об'єднань призводить до кумулятивного збільшення обсягів інформації, потрібної для прийняття рішень. Збільшення вимог до змісту облікових даних пояснюється також й збільшенням розмаїття керівних впливів, які потрібні для управління діяльністю таких інтегрованих об'єднань підприємств.

З точки зору організації управління об'єднаннями підприємств дослідники стали використовувати концепцію корпоративної архітектури, яка зв'язує всі основні компоненти менеджменту, бізнес-процесів та інформаційної підтримки діяльності корпоративного підприємства. Базовою умовою такого моделювання посталі стандарти системної інженерії [5, 6] та концепція системного мислення, яка орієнтується на дані стандарти (вона детально описана А.І. Левенчуком [3], але по відношенню до процесів проектування підприємств без окремого акценту на визначення місця облікової інформації у даній архітектурі). Відповідно й організацію управлінського обліку, наприклад в частині визначення центрів відповідальності чи формування переліку облікових номенклатур, слід базувати на визначені холархії цільової системи та системи забезпечення. Облік у даному випадку перетворюється у інструмент формалізації, а отже й узгодження, інтересів й потреб стейкхолдерів цих систем.

В наявній вітчизняній літературі архітектура підприємства асоціюється лише з розробками Дж. Захмана [2, с. 110-190], навіть з оглядом на її лише теоретичну цінність. З практичної точки зору більш дієвим під час організації облікового процесу орієнтуватися на мову й стандарт архітектурного моделювання Archimate [7]. Даний стандарт призначений суто для високорівневого моделювання різних областей підприємства та зв'язків між ними. Тобто саме за його допомогою можна визначити всі функції облікової системи та зв'язати їх з бізнес-процесами підприємства та відповідним технічним забезпеченням у вигляді архітектури комп'ютерних мереж. Знання даного стандарту зрозуміло не входить до необхідних навичок головного бухгалтера, але воно значно покращує його взаємодію з особами, які забезпечують автоматизацію облікового процесу (особливо з оглядом на те, що Archimate передбачає опис зв'язку бізнес-рівня корпоративної архітектури інтегрованого об'єднання

підприємств з рівнем програм та інструментів).

Отже, лише опис архітектури підприємства дозволяє чітко визначити ієрархічні рівні підприємства (холархію), елементи його бізнес-моделі та відповідне до них місце й роль бухгалтерського обліку. Архітектурний підхід відіграє важому роль у вирішенні завдання максимізації наявного потенціалу та організації консолідованим використання ресурсів учасників інтегрованого об'єднання підприємств (ІОП). Зазначені завдання має виконувати система управління витратами (СУВ), адже мінімізація витрат завжди призводить до зростання ефективності. Основною складністю в роботі подібної системи є забезпечення глобальної оптимізації витрат для ІСБ в цілому (особливо у разі м'якої форми інтеграційної взаємодії) замість локальної оптимізації на нижчих рівнях холархії (холонів забезпечуючої та цільової систем). Подібна складність одночасно спричиняє відповідну складність організації СУВ, а отже й складність відповідного обліково-інформаційного забезпечення її роботи (особливо враховуючи, що таке забезпечення становитиме важому складову системи стратегічного обліку об'єднання підприємств).

Під час створення стратегічного обліку витрат для ІОП необхідно враховувати, що додаткова вартість створюється не тільки індивідуально, але й взаємозалежно (угруппованнями учасників об'єднання). Підприємство має приймати участь в управлінні мережею підприємств, які розташовані вище по потоку матеріальних ресурсів й які (безпосередньо або непрямо) загружають вхідну сторону організації, а також мережею підприємств, які розташовані нижче по потоку й відповідають за доставку продукту до споживача. При цьому грошові кошти учасники ІОП в решті решт отримують лише від споживача, потреби якого задовольняються виходом логістичного потоку. Відповідно й формоване обліково-аналітичне забезпечення має забезпечити обов'язкове отримання прибутку від співпраці всіма учасниками інтегрованого ланцюга постачань. Робота ж СУВ полягатиме в інтеграції й управлінні всіма підприємствами та стратегічними одиницями, які утворюють холархію інтегрованого об'єднання підприємств.

Звернемо також увагу, що головним викликом для системи обліково-інформаційного забезпечення менеджменту ІОП є подолання опортуністичної поведінки та асиметрії інформації у інтегрованому утворенні, узгодження форматів фіксування даних та онтології знань, які використовуються менеджментом ІОП. Зрозуміло що прийняття рішень в умовах ІОП потребує об'єднання інформації та знань, наявних на різних архітектурних рівнях ІОП. Частину запитів здатна задоволити консолідована фінансова звітність. Нажаль, така звітність переважно пов'язана з інвестиційними рішеннями та надає так звані «ретроспективні» відомості про діяльність підприємства у складі ІОП. В контексті архітектурного моделювання стратегічного обліку більшого значення має оптимізація розподілу ключових індикаторів ефективності (КРІ) між рівнями архітектурного опису ІОП.

Досягти цього можна за рахунок використання інструментарію каскадування концепції збалансованої системи показників, яка зараз перетворилася в інструмент управлінського обліку. Говорячи про інструментарій каскадування КРІ та їх розподіл між елементами архітектурного представлення ІОП наголосимо на доречності організації облікового процесу з урахуванням модель життєздатних систем (Viable System Model, VSM) С.Біра [1]. Перевагою даної моделі є рекурсивне виділення п'яти підсистем, які визначають характеристики та цілі діяльності окремих учасників ІОП. Переваги VSM-моделі в контексті даного дослідження містяться в можливості

формуванні карти загроз економічній безпеці ВЕВС та визначені причинно-наслідкових зв'язків (горизонтальних та вертикальних) між показниками, які утворюють задеклароване обліково-аналітичне забезпечення менеджменту.

Формуючи таке забезпечення слід також враховувати таку перевагу концепції інтегрованої звітності, як її орієнтування на відображення характеристик приросту вартості в рамках логістичних ланцюгів створення вартості. Облік економічної безпеки логістичних операцій у даному випадку полягатиме у співставленні бажаних та фактичних характеристик логістичного ланцюга. При цьому, для калькулювання витрат доречним буде використання концепції обліку та бюджетування за видами діяльності (ABC/ABM), що дозволить оптимізувати розподіл витрат поміж окремими учасниками ІОП.

Організацію ж моніторингу поточної діяльності при цьому пропонуємо базувати на REA-методології обліку, що знову є таки максимально відповідатиме ресурсному підходу до організації роботи ІОП. Перевагою даного підходу є можливість інтеграції обліково-аналітичного забезпечення роботи ІОП з розподілом ресурсів й доданої вартості між учасниками об'єднання підприємств. Відповідно й формування СУВ для об'єднання підприємств вимагатиме визначення концептуального підґрунтя для її роботи. Визначення концепції такої системи вельми необхідно саме з огляду на відмінності в організації управління об'єднанням підприємств. Дійсно, у випадку ІОП діяльність СУВ спрямовано вже не стільки на оптимізацію потоків всередині організації, скільки на управління додатковою вартістю, що створюється всіма учасниками інтегрованого логістичного ланцюга, а може базуватися на системі угод між учасниками об'єднання підприємств. В першому випадку завданням обліково-аналітичного забезпечення постане консолідація інформації про ефективність здійснених логістичних та трансакційних витрат (на додаток до інформаційної підтримки решти функцій СУВ). У випадку ж наявності системи угод основна складність зводиться до визначення складу витрат підтримки існування ІОП. З одного боку, за свою форму вони відповідатимуть рахункам адміністративних витрат та витрат на збут, але з іншого – база їх розподілу визначатиметься формою ІСБ. Окремо можна передбачити можливість використання концепції теорії обмежень (Theory of Constraints, TOC) при визначені переліку форм управлінської звітності. Особливістю даної концепції є врахування наявності вузьких місць в діяльності підприємств чи їх об'єднань. Саме специфічні показники TOC, які визначають параметри потокових процесів характеризуватимуть додатково й орієнтири для коригування ліній стратегічної поведінки об'єднання підприємств.

Говорячи про використання архітектурне моделювання у якості основи формування стратегічного обліку об'єднання підприємств, звернемо увагу на таку наукову дисципліну як «організація обліку». В контексті визначення етапів такої організації вельми цінним бачиться означений у [4] стандарт опису процесу розробки програмного забезпечення. У даному випадку на процес організації обліку переносяться узагальнені авторами даного стандарту основні області інтересів, які суб'єкт організації обліку повинен враховувати в своїй діяльності. Головною перевагою тут є наявність чітко задекларованих зв'язків між даними етапами та наявність контрольних точок для відстеження процесу впровадження. Іншим позитивним моментом є узгодженість даних контрольних точок з типовими моделями побудови корпоративної архітектури інтегрованого об'єднання підприємств.

**Література:**

1. Бир С. Мозг фирмы / С. Бир. – М.: Радио и связь, 1993. – 416 с.
2. Данилин А. Архитектура и стратегия. «Инь» и «Янь» информационных технологий предприятия / А. Данилин, А. Слюсаренко. – М.: Интернет-университет информационных технологий, 2005. – 504 с.
3. Левенчук А.И. Системно инженерное мышление / А.И. Левенчук [электронный ресурс]. – режим доступа: [http://techinvestlab.ru/systems\\_engineering\\_thinking/](http://techinvestlab.ru/systems_engineering_thinking/)
4. Essence – Kernel and Language for Software Engineering Methods [Electronic resource]. – Access mode: document URL: <http://www.omg.org/spec/Essence/1.0>
5. ISO/IEC 15288:2008 Systems and software engineering [Electronic resource]. – Access mode: [http://www.iso.org/iso/catalogue\\_detail?csnumber=43564](http://www.iso.org/iso/catalogue_detail?csnumber=43564)
6. ISO 42010 "Systems and software engineering – Architecture description" [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.iso-architecture.org/ieee-1471/>
7. The ArchiMate 3.0.1 Specification [electronic resource]. – access mode: <http://pubs.opengroup.org/architecture/archimate3-doc/toc.html>

## ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЕЗПЕКОЗАБЕЗПЕЧУВАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

**Ю.С. Погорелов, д.е.н., доцент**

**Г.В. Козаченко, д.е.н., професор**

*Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка, м.  
Полтава*

Однією з важливих категорій сучасної економічної науки є категорія безпеки. Поняття економічної безпеки розглядається на різних рівнях: від економічної безпеки окремого домогосподарства до економічної безпеки світової економіки. Елементами вертикальної економічної безпеки є економічна безпека підприємства, регіону та держави. Причому, кожний вищий рівень економічної безпеки включає попередні рівні як складові елементи й водночас виступає для них інституційним середовищем. Так, наприклад, економічна безпека підприємства є складовою частиною економічної безпеки регіону (регіон не може перебувати у стані економічної безпеки, якщо підприємства, які в ньому працюють, перебувають у економічній небезпеці), але водночас економічна безпека регіону є своєрідним середовищем актуалізації економічної безпеки кожного з підприємств, яке в такому регіоні працює. Та ж залежність справедлива для зв'язку "регіон - держава".

Дослідження економічної безпеки підприємства суттєво актуалізувалися з 90-х років ХХ століття. Поняття "економічна безпека підприємства" розглядається в різних контекстах: як міра економічної свободи підприємства, що досягається завдяки керованому процесу взаємоузгодження економічних інтересів підприємства та різноманітних суб'єктів зовнішнього середовища [1]; як стан, за якого забезпечується економічний розвиток і стабільність діяльності підприємства, захист ресурсів, здатність адекватно і без суттєвих втрат реагувати на зміни внутрішньої і зовнішньої ситуації [2]; як стан підприємства, за якого його продукція конкурентоспроможна на ринку, та найбільш ефективно використовуються ресурси, інтелектуальний та кадровий потенціал; як стабільність функціонування, стійкість та прогресивність розвитку; можливість протидіяти негативним впливам зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства [3]; як ситуація, коли загрози підприємству сприймаються підприємством як безпечної, що не потребує зміни його економічних поведінкових стереотипів [4].

У наш час в економічній безпекології склалися та є стійкими кілька підходів до вивчення, оцінювання та забезпечення економічної безпеки підприємства – ресурсний, захисний, стійкісний, гармонізаційний, функціональний (узагальнено в [1,4,5]). У межах кожного з таких підходів зміст поняття "економічна безпека підприємства" тлумачиться з використанням притаманних кожному підходу імперативних понять – "загрози", "захищеність" та "захист" (захисний підхід), "інтереси", "гармонізація інтересів" та "міра узгодженості" (гармонізаційний підхід), "ресурси", "потенціал", "ефективність використання" (ресурсний підхід), "стан підприємства" та "характеристики стану" (діяльнісний підхід) [1,4]. З числа нових контекстів в економічній безпекології слід відзначити розгляд економічної безпеки підприємства на засадах конвенціоналізму [6]. Узагальнення підходів привело до виникнення та укріплення конвергентного підходу до розуміння економічної безпеки підприємства.

Здійснення безпекозабезпечувальної діяльності підприємства, метою якої є забезпечення економічної безпеки, та управління такою діяльністю потребують відповідного інформаційного та аналітичного забезпечення.

Обліково-аналітичне забезпечення безпекозабезпечувальної діяльності підприємства – це сукупність інформації та даних різноманітного характеру про процеси та явища у зовнішньому та внутрішньому середовищі діяльності підприємства, діяльність суб'єктів зовнішнього середовища, які використовуються у прийнятті рішень щодо забезпечення економічної безпеки підприємства.

Склад обліково-аналітичне забезпечення безпекозабезпечувальної діяльності підприємства залежить від специфіки діяльності підприємства, його розміру, рівня турбулентності зовнішнього середовища, а головне – від вибраного підходу до тлумачення поняття "економічна безпека підприємства" та статусу цього поняття (умова діяльності підприємства, стан підприємства, його потреба тощо).

У загальному сенсі можна виділити такі об'єкти обліково-аналітичного забезпечення безпекозабезпечувальної діяльності підприємства:

- оцінювання економічної безпеки підприємства;
- окремі загрози підприємству (щодо окремої загрози);
- стан системи економічної безпеки підприємства;
- джерела загроз та небезпек діяльності підприємства;
- оцінювання результатів діяльності служби економічної безпеки підприємства або функціонального підрозділу, який відповідає за забезпечення економічної безпеки;
- безпекозабезпечувальна діяльність підприємства.

Джерелом обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства в першу чергу мають стати дані наявної на підприємстві системи обліку про стан активів, розрахунків, зобов'язань та фінансових результатів підприємства. Проте багаторічні дослідження показали, що наявні на вітчизняних підприємствах система обліку непридатна для накопичення та відображення всієї інформації щодо економічної безпеки підприємства та виділених об'єктів обліково-аналітичного безпекозабезпечувальної діяльності підприємства. Як максимум, в контексті безпекозабезпечувальної діяльності підприємства така система має можливість тільки накопичувати інформацію щодо реалізованих за певний період загроз підприємства на їхніх наслідків - збитків, недоотриманого прибутку та ін. та формальних параметрів функціонування підрозділу підприємства з економічної безпеки (бюджет підрозділу, заробітна плата фахівців з економічної безпеки, витрати на отримання інформації із зовнішніх джерел, навчання персоналу, витрати на захисні заходи тощо).

Важливим слід визнати питання відображення інформації про економічну безпеку підприємства у його фінансовій звітності. Сьогодні оцінка рівня економічної безпеки підприємства у його фінансовій звітності не є обов'язковою й у більшості випадків не відображається за винятком збитків протягом звітного періоду. Тому інформація щодо загроз та небезпек діяльності підприємства та рівня економічної безпеки доступна лише його власникам та вищому керівництву. Хоча зрозуміло, що така інформація становить безпосередній інтерес для широкого кола осіб: наявних та потенційних інвесторів, кредиторів, організацій, які захищають трудові права персоналу підприємства та ін.

Отже, можна стверджувати про існування певного інформаційного розриву в обліково-аналітичному забезпечені безпекозабезпечувальної діяльності підприємства. З одного боку, зважаючи на непрості умови функціонування вітчизняних підприємств,

об'єктивно така інформація потрібна і корисна для широкого кола користувачів. З іншого боку, джерелом такої інформації, як і іншої інформації в системі управління підприємством, логічно визнати облікову систему та результати аналізу з використанням даних облікової системи. З третього боку, наявна на підприємствах систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності непридатна для побудови обліково-аналітичного забезпечення безпекозабезпечувальної діяльності підприємства, не дозволяє накопичувати необхідну інформацію та надавати її у потрібному форматі у встановлені строки.

Першим кроком до розв'язання зазначеної проблеми може стати визначення найпридатніших підходів до виявлення та накопичення інформації стосовно виділених об'єктів обліково-аналітичного забезпечення безпекозабезпечувальної діяльності підприємства. Такі підходи описано в [6], а їхню придатність для виділених об'єктів надано у табл. 1.

Таблиця 1. Придатність підходів до формування обліково-аналітичного забезпечення безпекозабезпечувальної діяльності підприємства за окремими об'єктами

Об'єкти	Підходи (на основі [6])				
	Контент-підхід	Дескрипторний підхід	Об'єктно-функціональний підхід	Результатно-орієнтований підхід	Програмно-цільовий підхід
Рівень економічної безпеки підприємства та його відокремлених підрозділів	Так	Так	Так	Обмежено	Ні
Окремі ризики та загрози підприємству	Так	Так	Так	Обмежено	Ні
Стан системи економічної безпеки підприємства	Так	Так	Так	Так	Так
Джерела небезпек підприємству	Так	Так	Так	Так	Ні
Результати діяльності служби економічної безпеки підприємства	Так	Так	Так	Так	Так
Безпекозабезпечувальна діяльність підприємства	Так	Так	Так	Так	Обмежено

Зіставлення підходів та об'єктів у складі обліково-аналітичного забезпечення безпекозабезпечувальної діяльності підприємства є першим кроком до його формування, що дозволить задовольнити інформаційні потреби управління такою діяльністю, яка у наш час все більше актуалізується в управлінні підприємствами.

## Література

- Ляшенко О. М. Концептуалізація управління економічною безпекою підприємства : монографія. Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2011. 400 с.
- Економічна безпека суб'єктів підприємництва : навчальний посібник / М. І. Зубок, В. С. Рубцов, С. М. Яременко та ін. К. : ЦУЛ, 2012. 226 с.
- Васильців Т. Г. Економічна безпека підприємництва України: стратегія та механізми зміщення : монографія. Львів : Арад, 2008. 384 с.
- Овчаренко Є. І. Методологія формування та узгодження цілей у системі економічної безпеки підприємства : дис. доктора екон. наук : 08.00.04, 21.04.02. Сєвєродонецьк : СнУ ім. В. Даля, 2015. 631 с.

5. Рудніченко Є. М. Оцінювання та моделювання впливу суб'єктів митного регулювання на систему економічної безпеки підприємства : монографія. Луганськ : Промдрук, 2014. 389 с.
6. Івченко Є.А. Трансформації системи економічної безпеки підприємства : монографія. Сєвєродонецьк : СНУ ім. В. Даля, 2018. 475 с.

## ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СКЛАДАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГОТЕЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА

*В.А. Погодіна, студентка*

*науковий керівник: Л.О. Волощук, д.е.н., доцент*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Через прискорений розвиток туристичної сфери, як на міжнародному, так і на внутрішньому ринку, управлінці готельних господарств прагнуть підвищити ефективність роботи підприємства за для конкурентоспроможного і успішного функціонування бізнесу. Досягти цього можна впровадженням або вдосконаленням управлінського обліку, який грає провідну роль в управлінському процесі. Управлінський облік базується на детальній інформації про підприємство та його внутрішню діяльність і забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Розвиток та впровадження управлінського обліку вивчали такі вчені як Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, О.В. Карпенко, Л.В. Нападковська, Р. Каплан, Т. Скоун та інші. Досліджували особливості впровадження управлінського обліку на підприємствах готельного господарства С.Я. Король, З.А. Балченко, Н.О. Гура, однак наукові роботи з методики та організації управлінського обліку майже не публікуються.

Суть управлінського обліку полягає у тому, щоб впровадити на підприємствах готельного бізнесу систему обліку витрат і доходів, їх нормування, планування, контроль і аналіз, формування інформації для прийняття оперативних управлінських рішень і досягнення стратегічної мети у фінансово-господарській діяльності. Модель управлінського обліку залежить від внутрішніх і зовнішніх чинників. До зовнішніх чинників відносять регіон розташування готелю, платоспроможність населення, а до внутрішніх – категорію готелю, кваліфікацію і чисельність персоналу та перелік послуг, які він пропонує [1].

На сьогоднішній час не існує єдиного підходу до організації управлінського обліку на підприємствах готельного господарства, так як вид діяльності цього бізнесу є дуже специфічним, адже включає в себе виробництво, торгівлю і надання послуг різноманітного характеру.

Із специфіки самої готельної діяльності можна виділити ряд особливостей, які потрібно враховувати при впровадженні управлінського обліку.

По-перше, незважаючи на те, що структура собівартості готельної послуги змінюється відповідно до загальних змін в сфері послуг, вона є менш динамічною, ніж структура матеріального виробництва.

По-друге, готельна діяльність охоплює великий спектр послуг, тому через неординарність послуг буде неординарним і склад витрат.

По-третє, деякі готельні послуги мають комплексний характер, що обумовлює використання різних методичних підходів при формуванні витрат сфери послуг.

По-четверте, готельні послуги збігаються в часі із наданням і споживанням, тому немає необхідності утримувати склади, де б зберігалась продукція, через це в окрему статтю не виділяються затрати на реалізацію.

По-п'яте, витрати, які виникають при наданні додаткових послуг, мають різний характер, тому деякі з них можливо віднести на собівартість реалізованих послуг, а деякі – ні. В обліковій політиці підприємства також повинно бути визначено куди відносяться доходи отримані від додаткових послуг готелю, так як додаткові послуги, які надаються готелем, не є основною діяльністю, але прямо з нею пов’язані.

Для правильної організації управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу необхідно виконати такі завдання:

- сформувати облікову політику готелю в частині управлінського обліку;
- визначити сфери відповідальності;
- розробити первинну документацію та внутрішню звітність;
- розробити методичні рекомендації щодо групування витрат за статтями й економічними елементами;
- розробити бюджети (кошториси);
- вибрати метод обліку витрат і калькулювання собівартості за основними видами наданих готельних послуг [1].

На сьогоднішній час складність та велика кількість господарських операцій, які здійснюються на підприємствах готельного господарства, не дають можливості проведення повного контролю за цими операціями. У таких умовах виникає необхідність розділити організацію на окремі підрозділи й дозволити призначеним особам діяти самостійно. Наприклад, у готелі доцільно використовувати поділ центрів відповідальності витрат за кожним окремим структурним підрозділом відповідно до затвердженої організаційної структури готельного підприємства [2].

Впровадження системи обліку за центрами відповідальності дозволяє розв'язати значну кількість проблем, що виникають у керівництва підприємства, а саме збільшує обґрутованість управлінських рішень, що приймають на кожному із рівнів, створює умови для формування необхідної звітності за потребами менеджерів всіх рівнів управління [3].

На основі даних управлінського обліку складається управлінська звітність, яка представляє собою комплексно пов'язану первинну інформацію і розрахункові показники.

Якість управлінської звітності залежить від точності даних бухгалтерського обліку, тому для підприємства готельного господарства важливо мати в наявності ретельно прописаний наказ про облікову політику, в якому будуть зазначені особливості обліку та технологія обробки первинної інформації.

В управлінському обліку готельних підприємств застосовуються специфічні фінансові і не фінансові показники, які використовуються тільки в цій галузі господарювання.

До основних специфічних управлінських показників відносять Room Revenue (номерний дохід), Occupancy (коєфіцієнт завантаження), ADR (середня ціна за номер), RevPAR (середній дохід за номер), Double Occupancy (коєфіцієнт подвійного завантаження), RevPAC (дохід на гостя).

За для розширеного аналізу ефективності функціонування підприємства управлінці можуть використовувати різноманітні показники, які відповідають задачам та меті управлінського обліку даного підприємства. Це можуть бути такі не фінансові показники, як RoomAvailable (номера в обороті), RoomSold (зайняті номери), номера для продажу, кількість гостей, заїздів без бронювання, і такі фінансові показники, як вартість послуг загальна, вартість проживання, вартість сніданків, вартість додаткових послуг і т.д.

Ведення управлінського обліку не регламентується, підприємства мають право самостійно розробляти систему і форми управлінського обліку та звітності. Але в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” встановлене обов’язкове подання звіту про управління разом з іншою фінансовою звітністю підприємства.

Форма звіту про управління не затверджена, але на основі досліджень, можна зробити висновок, що звіт про управління для підприємств готельного господарства повинен ураховувати своєрідну діяльність готелів та відрізнятися від звіту про управління виробничих підприємств.

На основі вищезазначеного та ураховуючи велику кількість особливостей щодо надання готельних послуг, можна зробити висновок, що ефективне ведення управлінського обліку неможливо без врахування специфіки діяльності підприємств готельного господарства.

**Література:**

1. Панченкова Ю.В., Буфон Л.Я. Організаційно-методичні аспекти запровадження управлінського обліку на підприємствах готельного бізнесу / Панченкова Ю.В., Буфон Л.Я.// Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. - 2009. - Вип.30
2. Солдат О. А., Гриник Г. І. Управлінський облік за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності на підприємствах готельного господарства / Солдат О. А., Гриник Г. І.// Матеріали XII Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, оподаткування, аналізу та контролю в умовах трансформації національної економіки» - 27-28 квітня 2017 р. Львів: Видавництво Львівського торговельно-економічного університету. С. 71-73
3. Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку (на прикладі центрів відповідальності “Витрати”) / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №7. – С. 34-44.

## НЕВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Т.Р. Пономаренко, магістрант*

*науковий керівник: О.І. Лугова, к.е.н., асистент*

*Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв*

Сучасний етап розвитку економіки характеризується посиленням міжнародної, глобальної конкуренції, прискоренням економічних процесів, ускладненням структур управління підприємств внаслідок розширення масштабів їх діяльності. У ринкових умовах формується стійка тенденція до збільшення, часто неконтрольованого, частки невиробничих витрат в структурі загальних витрат підприємства, що може істотно знижувати його конкурентоспроможність і призводити до серйозних фінансових труднощів. Цим обумовлюється затребуваність обліковою практикою дієвих механізмів оцінки і контролю невиробничих витрат і підвищений попит на якісну інформацію про ці витрати для цілей аналізу, прогнозування, прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Проблема невиробничих витрат, вперше поставлена облікової наукою близько століття тому, довгий час серйозно не розглядалася в роботах теоретиків бухгалтерського обліку. Однак в останні кілька десятиліть саме невиробничі витрати є найбільш актуальним полем для досліджень у системі обліку витрат.

Прискорення технічного прогресу, розширення масштабів діяльності і пов'язане з цим ускладнення систем управління, а також поступове впровадження комп'ютерних технологій в господарську діяльність поступово змушують бізнес нести все більші невиробничі витрати. У той же час, посилення міжнародної конкуренції звертає увагу бізнесу на споживача, забезпечення потреб якого поступово стає однією з головних цілей діяльності підприємства. У спробах пристосуватися до мінливих економічних умов, починається активний пошук нових моделей організації і ведення бізнесу.

С.Ф. Голов вказує на те, що витрати виступають багатоаспектною категорією, а це в свою чергу показує існування відмінностей даного визначення щодо цілей бухгалтерського обліку та його зв'язку із економічною теорією. Тобто, автор зазначає, що різні витрати необхідні для різних цілей [1].

П(С)БО 16 «Витрати» [2] є головним і необхідним нормативним документом для підприємств та організацій щодо формування інформації про витрати у фінансовій та інших видах звітності.

Не менш важливим для системи бухгалтерського обліку та ведення обліку невиробничих витрат є прийняття Податкового кодексу України, яким також регламентується їх склад та момент визнання.

Теоретична складова системи обліку невиробничих витрат включає дві складові:

- чітке визначення об'єкта обліку - невиробничі витрати;
- класифікація витрат.

Категорію «невиробничі витрати» необхідно розглядати як похідну від фундаментальної облікової категорії «витрати», а самі невиробничі витрати - як складову частину загальних (сумарних) витрат підприємства.

Невиробничі витрати - це вартісна оцінка наявних у розпорядженні підприємства ресурсів, спожитих (використаних) в невиробничих

внутрішньогосподарських процесах з метою створення нового ресурсу у формі матеріальних цінностей, або внутрішньогосподарських робіт, послуг.

Класифікація витрат є найважливішим методом їх пізнання, вона дозволяє розділяти загальну масу витрат на окремі групи і досліджувати їх окремо. Прийнято вважати організацію обліку витрат неможливою без їх науково обґрунтованої класифікації. Уточнення, доповнення, вдосконалення і, нарешті, розробка різних класифікацій витрат є традиційним атрибутом наукових робіт у сфері обліку витрат.

Поділ витрат обумовлено вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності, згідно з якими в собівартість продукції повинні включатися лише виробничі витрати (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та загальновиробничі витрати). Всі інші витрати є позавиробничі, їх розмір часто залежить від тривалості періоду, звідси і назва - витрати періоду, періодичні витрати. Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, позавиробничі витрати не повинні включатися в собівартість продукції. Таким чином, основою для поділу витрат, є включення, або невключення в собівартість.

У сучасних умовах подальша деталізація невиробничих витрат набуває особливої актуальності. При цьому, в якості основних напрямків деталізації можна виділити:

- рівень відповідальності (центри відповідальності);
- цільову орієнтацію споживання ресурсів (процеси і потоки, що створюють цінність);
- фізичне споживання ресурсів (структурні підрозділи, місця виникнення витрат).

Порівняння П(С)БО 16 «Витрати», Податкового кодексу України та міжнародних стандартів фінансової звітності дало можливість автору статті [3] зробити наступні загальні висновки:

- невиробничі витрати є складовими різних витрат діяльності для податкового та бухгалтерського обліку, що свідчить про відмінність інформаційних баз;
- окремого міжнародного стандарту «Витрати» не існує, основні положення, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства розкриваються у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів;
- певні положення П(С)БО 16 «Витрати» прямо повторюють правила МСФЗ;
- в окремих випадках П(С)БО 16 «Витрати» містить вимоги, які не виділені окремо в міжнародних стандартах, але знаходяться в їх рамках;
- деякі положення, які розкриті в МСФЗ, не знайшли свого відображення в національних П(С)БО України.

Групування витрат на виробничі і невиробничі може бути тільки в рамках комплексного підходу до обліку витрат, багато в чому завдяки появі поняття і теорії бізнес-процесів, процесного бачення комерційної діяльності. Тому всі системи витрат, побудовані на основі процесів, видів діяльності, функцій, тобто, в рамках комплексного підходу до обліку витрат, засновані, так чи інакше, на групуванні витрат на виробничі і невиробничі.

Зміна економічних умов господарювання і механізмів функціонування бізнесу зумовлюють появу цілої низки проблем, які потребують вивчення і переосмислення. Проблема обліку невиробничих витрат, на сьогоднішні, є, мабуть, однією з найбільш актуальних у системі обліку витрат.

## **Література**

1. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні / С.С. Голов // Бухгалтерських облік і аудит. – 2006. - № 1. - С. 16-25.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерством фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. Козаченко А.Ю. Облік невиробничих витрат: вітчизняний та міжнародний підходи /А.Ю. Козаченко // Облік і фінанси. 2012. № 3 С. 59-62

## МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

*O.O. Пузик, студентка  
K.P. Шпаковська, студентка  
науковий керівник: С.В. Сирцева, к.е.н., доцент  
Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв*

З набуттям чинності окремих Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі доволі суттєвих змін зазнали методологічні та методичні положення бухгалтерського обліку в установах державного сектору. Зокрема, оновлений термінологічний апарат, склад і класифікаційні ознаки об'єктів обліку, порядок визнання та первісної оцінки, методика обліку окремих об'єктів. Окремі методологічні та методичні положення є абсолютно новими для бухгалтерського обліку бюджетних установ [1]. Також, науковцями та практиками акцентується важливість модернізації бухгалтерського обліку в установах державного сектору з урахуванням гармонізації із бюджетною класифікацією, яка відповідає статистиці державних фінансів 2001 року (GFS 2001) [2, с. 11]. Зазначене спричинило появу нефінансових активів (НА) як специфічного об'єкту обліку у бюджетних установах, що обумовлює потребу дослідження їх об'єктного складу та методики обліку.

Так, до складу НА бюджетних установ належать: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, довгострокові активи. У новому Плані рахунків в державному секторі №120 [3] та Порядку «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» №1219 [4] НА представлено такими рахунками, як 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Крім того, опосередковано пов'язаний з обліком НА є рахунок 13 «Капітальні інвестиції», який призначений для обліку витрат на будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів основних засобів чи інших необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося.

У разі надходження до бюджетної установи НА (основних засобів та інших необоротних матеріальних активів) їх оприбутковують за первісною вартістю (винятком є лише безоплатне передання, коли обліковується залишкова вартість), і вже, залежно від способу надходження, ця вартість може різнятися (табл. 1).

Таблиця 1 Первісна вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів залежно від способу надходження

Спосіб надходження	Первісна вартість
Придбання за плату	Вартість придбання
Самостійне виготовлення	Собівартість виробництва
Безоплатне отримання від фізичних та юридичних осіб, крім суб'єктів державного сектору	Справедлива вартість
Внутрішньовідомче передання	Первісна (переоцінена) вартість
Отримання в результаті обміну	Залишкова вартість
Відсутність активного ринку	Умовна вартість

Джерело: [5]

До складу первісної вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів входять додаткові витрати, зазначені у п.5 розд. II НП(С)БО в державному секторі 121 «Основні засоби» [5], зокрема витрати на транспортування, установку, модернізацію тощо, які збільшують первісну вартість, але не є цільовим фінансуванням, оскільки здійснюються за рахунок поточних витрат.

Бюджетна установа, яка планує придбати, створити або навіть поліпшити НА за рахунок загального чи спеціального фонду повинна відображати дані витрати як цільове фінансування. Тобто уразі надходження коштів для придбання за загальним фондом необхідно скласти нас тупне бухгалтерське проведення:

Дт 2313 – Кт 5411.

В разі використання коштів спеціального фонду для придбання чи створення НА необхідно вилучити з доходу суму витрат і відображаємо її на цьому ж рахунку:

Дт 7111, 7211, 7311 - Кт 5411.

У разі надходження активів від ліквідації основних засобів, якщо їх введено в експлуатацію не відразу після вилучення, також необхідно віднести дохід на субрахунок 5411 «Цільове фінансування», тобто необхідно скласти наступне бухгалтерське проведення:

Дт 7112 – Кт 5411.

У разі безоплатного надходження НА також складають бухгалтерське проведення:

ДТ 7511 – Кт 5411.

Наступним кроком після відображення цільового фінансування та після введення об'єкта в експлуатацію буде зарахування первісної вартості до внесеного капіталу, в результаті чого складатиметься наступне бухгалтерське проведення:

Дт 5411 – Кт 5111.

Отже, капітал збільшується на вартість активу, що є однією з головних концепцій обліку НА у бюджетних установах.

Ліквідація, продаж, передання, встановлена нестача чи невідповідність критеріям визнання активом – все це є приводом для припинення існування НА. Відображення в обліку вибуття НА (основних засобів ті інших необоротних нематеріальних активів) представлено в таблиці 2.

Таблиця 2 Відображення в обліку вибуття НА (основних засобів ті інших необоротних нематеріальних активів)

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списання основних засобів субрахунку 1116 у випадках, передбачених законодавством та внаслідок встановленої нестачі		
Списано нарахований знос	1411, 1414	10, 1116
Списано залишкову вартість	8411	10, 1116
Списано суми проведених дооцінок	5311	5512
Зменшення внесеного капіталу на вартість списаного об'єкта основних засобів	5111	5512
Списання інших необоротних матеріальних активів (крім об'єктів субрахунку 1116)		
Нараховано амортизацію у місяці вилучення (списання з балансу)	8014, 8114	1412
Списано вартість об'єкта	1412	11

**Джерело: [6]**

Таким чином, з прийняття нового Плану рахунків в державному секторі, облік не фінансових активів зазнав незначних змін. Так, витрати, пов'язані з придбанням, створенням, отриманням, спочатку необхідно віднести на цільове фінансування, а потім відобразити у капітальних інвестиціях з подальшим зарахуванням до внесеного капіталу. А списувати необхідно за таким принципом: на суму нарахованого зносу та залишкової вартості необхідно зменшити власний капітал установи, відображаючи накопичений фінансовий результат виконання кошторису.

**Література:**

1. Кондратюк І.О. Облік витрат на придбання не фінансових активів бюджетних установ: управлінський аспект / І.О. Кондратюк, О.О. Лондаренко // Фінанси, облік і аудит. – 2015. – Вип. 1(25). – С. 210-228.
2. Сушко Н.І. Реалізація реформ бухгалтерського обліку в державному секторі / Н.І. Сушко // Державний бухгалтер і аудитор. – 2012 - № 1 – С. 11-17.
3. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 31.12.2013 р. №1203. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE24938.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE24938.html).
4. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 29.12.2015 р. №1219. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE28215Z.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28215Z.html).
5. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. №1202. - Режим доступу : [https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori-121-osnovni-zasobi/](https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/natsionalne-polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektorii-121-osnovni-zasobi/).
6. Дорошенко М. Основні засоби «філософія» обліку / М. Дорошенко // Новий бюджетний облік. – 2017. - №4. – С. 3-8.

## ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ ТА МОЖЛИВІ ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

*B.I Радчук, студентка  
науковий керівник: I.B. Жураковська, к.е.н., доцент  
Луцький національний технічний університет, м.Луцьк*

Основним непрямим загальнодержавним податком на підприємстві є податок на додану вартість, який стабільно формує дохідну частину бюджету [1]. ПДВ вважається таким податком, адміністрування якого є одним з найважчих і найдорожчих. Але не лише для держави контроль ПДВ є складним і трудомістким. Для кожного платника податку розрахунок ПДВ займає досить тривалий робочий час, а якщо добавити витрати часу на складання податкових накладних та перевірку їх від постачальників, то витрати часу зростуть в рази.

З введенням в дію електронної системи адміністрування ПДВ порядок нарахування і контролю цього податку на підприємстві зазнав певних змін. А саме проводиться безперервне інспектування, щодо формування та відшкодування ПДВ. Основною складовою цієї системи є електронний рахунок. Він відкривається платнику податку в Казначействі, платником перераховуються кошти з власного поточного рахунку в сумах, необхідних для збільшення розміру суми, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні або розрахунки коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної в СРПН, а також у сумах, недостатніх для сплати до бюджету узгоджених податкових зобов'язань з цього податку [2].

Така система адміністрування ПДВ не вносить основних змін до загальних принципів сплати ПДВ. Тобто, загальні норми Кодексу, які визначають платників ПДВ, об'єкт оподаткування, принципи формування податкових зобов'язань та податкового кредиту, залишаються незмінними.

Звичайно автоматизація зробила ПДВ більш прозорим та пришвидшила обмін інформацією з контролюючими органами, однак залишаються певні моменти, організація контролю яких є важливою для кожного підприємства. Це зокрема: вчасна реєстрація податкових накладних власних та постачальниками, наявність коштів на ПДВ рахунку та контроль за його поповненням, забезпечення наявності оригіналів документів, які пов'язані з оподатковуваними ПДВ операціями та інші [2].

Для того, щоб вирішити проблемні питання щодо обліку податкового кредиту ми пропонуємо розробити ряд заходів на підприємстві.

По-перше призначити відповідальну особу, яка після певного операційного циклу буде проводити перевірку сформованих первинних документів. Її основним завданням буде дослідити правильність заповнення документації, відповідність сум господарським операціям та вчасність реєстрації.

По-друге, здійснити делегування права оформлення податкових накладних працівникам відповідальним за переміщення відповідного товару, роботи чи послуги. Це приведе до того, що відповідальність за вчасну подачу та реєстрацію ПН буде нести особа, що проводила певну господарську операцію.

По-третє, призначити відповідальну особу за контроль коштів на ПДВ рахунку, яка буде розраховувати придбання та повідомляти керівництво про необхідність перерахування коштів для забезпечення реалізації.

По-четверте, призначити відповідального за обзвонювання постачальників для того, щоб вони якнайшвидше реєстрували свої податкові зобов'язання. Всі ці функції може виконувати одна особа, що оперує відповідними знаннями законодавчої бази оподаткування.

Допоміжним чинником чіткого відслідковування і формування документів з ПДВ є автоматизована система обліку у програмі 1С Підприємство. Програма дозволяє визначити, яка подія відбулася першою, оплата чи поставка товарів робіт та послуг. Контроль послідовності надходжень первинних документів, призведе до покращення облікової системи та систематизації господарських операцій. А також забезпечить достовірність інформації необхідної для прийняття управлінських рішень, зокрема, в частині податкового планування.

Оцінка стану та проведення незалежних перевірок протягом звітного періоду, допоможе усунути ряд можливих проблемних питань, які виникли в обліку сплати ПДВ. Таким чином, правильність та організація контролюючих чинників на підприємстві призведе до уникнення штрафних санкцій та зниження ризиків оподаткування.

**Література:**

1. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI.
2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Реєстру виданих та отриманих податкових накладних та порядку його ведення» від 17.12.2012 № 1340 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0201-13>.
3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість» від 05.02.2013 № 1492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1490-11>.

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ РОСЛИННИЦТВА

*A.B. Ряба, студентка  
науковий керівник: С.О. Черкасова, к.е.н., доцент  
Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

В сучасних умовах господарювання фермерське (сільське) господарство являється однією з найважливіших сфер виробничої діяльності в Україні. При виготовлені готової продукції, тобто біологічних активів задіяні не тільки фінансові та матеріально-технічні аспекти, а також ще і земля та природні ресурси. Контроль біологічних активів рослинництва, особливо поточних біологічних активів досить складний, оскільки вони постійно змінюються, у них є певні фази розвитку.

Слід зауважити, що галузь рослинництва характеризується сезонністю, оскільки витрати на виробництво продукції та надходження самої продукції рослинництва нерівномірні протягом року. Так більша частина річного обсягу робіт виконується під час посіву сільськогосподарських культур та збору урожаю, при цьому собівартість сільськогосподарської продукції розраховується тільки в кінці року після врахування всіх виробничих затрат, що обумовлює специфіку проблематики здійснення обліку та аудиту поточних біологічних активів рослинництва фермерських господарств.

Згідно П(С)БО 30 “Біологічні активи” біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [1]. При цьому біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів. Біологічне перетворення охоплює процеси росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу.

Особливістю, властивою біологічним активам, є те, що вони є живими організмами (тварини і рослини), що матеріалізуються в певній формі. Однак живі організми створюються лише в результаті здійснення господарських фактів. Такими фактами є біологічні процеси, що являються основною характеристикою біологічних активів. Біологічний процес слід розглядати як кількісні й якісні зміни біологічних активів. В результаті одні біологічні активи відрізняються від інших як додаткові: приріст живої маси тварин, розмноження через насіння, через ікрою й тощо [3].

Біологічні активи поділяються на довгострокові й поточні. Усі біологічні активи, що приносять економічну вигоду протягом терміну, що перевищує 12 місяців, належать до довгострокових, а менше – поточних.

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. До поточних біологічних активів відносяться рослини процес життедіяльності, яких менше 8-12 місяців, або використання яких більше одного року економічно не доцільно [1].

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів є саме види рослин (зернові, кормові, олійні, овочеві, картопля й тощо) чи окремі культури (ячмінь, кукурудза, соняшник й тощо), а не продукти їх вирощування, які є сільськогосподарською продукцією та вважаються окремим активом [2].

Планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку довгострокових біологічних активів передбачено рахунок 16 “Довгострокові біологічні активи”, а для обліку поточних – рахунок 21 “Поточні біологічні активи” [4].

Рахунок 21 “Поточні біологічні активи” має такі субрахунки:

- 211 “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”;
- 212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”;
- 213 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”.

Оцінка біологічних активів під час надходження зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. Придані за плату біологічні активи оцінюються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством на їх отримання [1].

При цьому слід зазначити, що особливості оцінки біологічних активів залежать від способу їх отримання, а сама їх оцінка є важливою для фермерських господарств, оскільки безпосередньо впливає на актив балансу та показники фінансового стану.

Окрім цього, слід зауважити, що фермерські господарства здійснюють планування врожайності сільськогосподарських культур, впливаючи на його величину технологією вирощування та внесенням добрив з урахуванням очікуваних погодних умов. При цьому зазвичай обсяг врожайності залежить від природних факторів (температура, опади, якість ґрунту, добрива й тощо). Це обумовлює необхідність під час проведення аудиту в рослинництві здійснення контрольного обміру робіт з метою визначення обґрутованості їх обсягу і якості.

Враховуючи означені особливості функціонування біологічних активів рослинництва фермерських господарств, в якості методичних прийомів їх аудиту можна визначити дослідження документів, нормативно-правове регулювання, контрольні заміри робіт, вибіркові та суцільні спостереження [5]. При цьому перевіряється обґрутованість висновків на списання багаторічних насаджень, контролюється дотримання процедури їх списання та визначення справедливої вартості об'єктів, що підлягають списанню. Для цього поряд із дослідженням документів і перевірки правильності записів у реєстрах бухгалтерського обліку доцільно провести вибіркові та суцільні спостереження.

Таким чином, підводячи підсумки, можна зробити висновок, що в результаті біологічних перетворень поточних біологічних активів рослинництва відбуваються їх якісні та кількісні зміни, що потрібно враховувати під час їх обліку та аудиту. Методика їх оцінки полягає у застосуванні справедливої вартості, при якій всі біологічні активи на дату балансу оцінюються виходячи з рівня цін, який склався на активному ринку на цей період. В процесі аудиту поточних біологічних активів рослинництва використовують різні методичні прийоми до яких можна віднести дослідження документів, нормативно-правове регулювання, контрольні заміри робіт, вибіркові та суцільні спостереження.

### **Література:**

1. П(С)БО 30 «Біологічні активи» від 18.11.2005 № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 №1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=293605&cat\\_id=293536](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293605&cat_id=293536).
3. Марченко Л. Ю. Оцінювання та облік поточних біологічних активів рослинництва / Л. Ю. Марченко, В.В. Придатченко // Економіка і регіон. – 2015. – № 2. – С. 54-57.
4. Овчарова Н.В. Оцінка біологічних активів: проблеми методики та організації / Н.В. Овчарова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2016. – Вип. 1(2). – С. 411 – 417.
5. Сук П.Л. Прийоми аудиту біологічних активів рослинництва / П.Л. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С.85-87

## ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*Г.Б. Свінарьова, к.е.н., доцент*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

В сучасних складних економічних умовах господарювання, управлінський персонал кожного промислового вітчизняного підприємства зацікавлений в підвищенні ефективності його функціонування на ринку. Одним з ефективних інструментів забезпечення управлінського персоналу підприємства своєчасної та потрібної інформацією – є така облікова система, як управлінський облік. Але більшість вітчизняних підприємств не використовують повною мірою можливостей системи управлінського обліку, що приводить до не ефективного управління витратами на виробництво, що в свою чергу, приводить до зниження очікуваного рівня фінансових результатів підприємства.

Центральне місце в системі управлінського обліку займає процес забезпечення управлінського персоналу своєчасною та актуальною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень стосовно витрат і доходів господарської діяльності підприємства. На ряду з цим система управлінського обліку здатна забезпечувати оцінку і контроль як в цілому, так і в розрізі окремих видів діяльності підприємства, тобто безпосередньо враховувати виробничі витрати та доходи в місцях їх виникнення.

В розвиток методології та інструментарію сучасного управлінського обліку значний науковий вклад внесли як зарубіжні вчені (засновники управлінського обліку): Друрі К., Хоргнгрен Ч., Нідлз Б., Андерсен Х., Майер С., так і вітчизняні вчені-економісти Голов С.Ф., Бутинець Ф.Ф., Нападовська Л.В., Чумаченко М.Г та інші. Але єдиного методичного підходу щодо формування системи управлінського обліку не існує та досить триває наукова дискусія з цього приводу.

Запропонована схема формування системи управлінського обліку на підприємстві представлена на рис. 1, яка базується на використанні системі різноманітних прийомів, що забезпечують управлінський персонал підприємства всіх рівнів найважливішою інформацією, яка отримується як із зовнішніх, так і з внутрішніх інформаційних джерел для прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень щодо результатів господарювання підприємства.

Одним із основних елементів формування такої системи є внутрішня управлінська звітність, яка є системою взаємозв'язаних фінансово-економічних показників, що характеризують основні умови та результати господарської діяльності підприємства. Вимоги до змісту та характеристики такої звітності мають формулювати керівники центрів відповідальності, які мають певні повноваження та компетенції. Основними елементами системи управлінської звітності виступають такі компоненти: яку інформацію потрібно отримати в системі управлінського обліку, в якому вигляді та за який період часу.

Пропонується використовувати розподіл внутрішніх управлінських звітів на:

- комплексні звіти, які містять підсумкову інформацію про виконання бюджетів, використання ресурсів, відображають доходи і витрати за центрами відповідальності, рівень рентабельності підприємства та інші показники діяльності підприємства;
- тематичні звіти, що складаються в розрізі окремих видів діяльності та виробничих бізнес-процесів;

– аналітичні звіти, які містять інформацію за окремими ділянками, підрозділами.

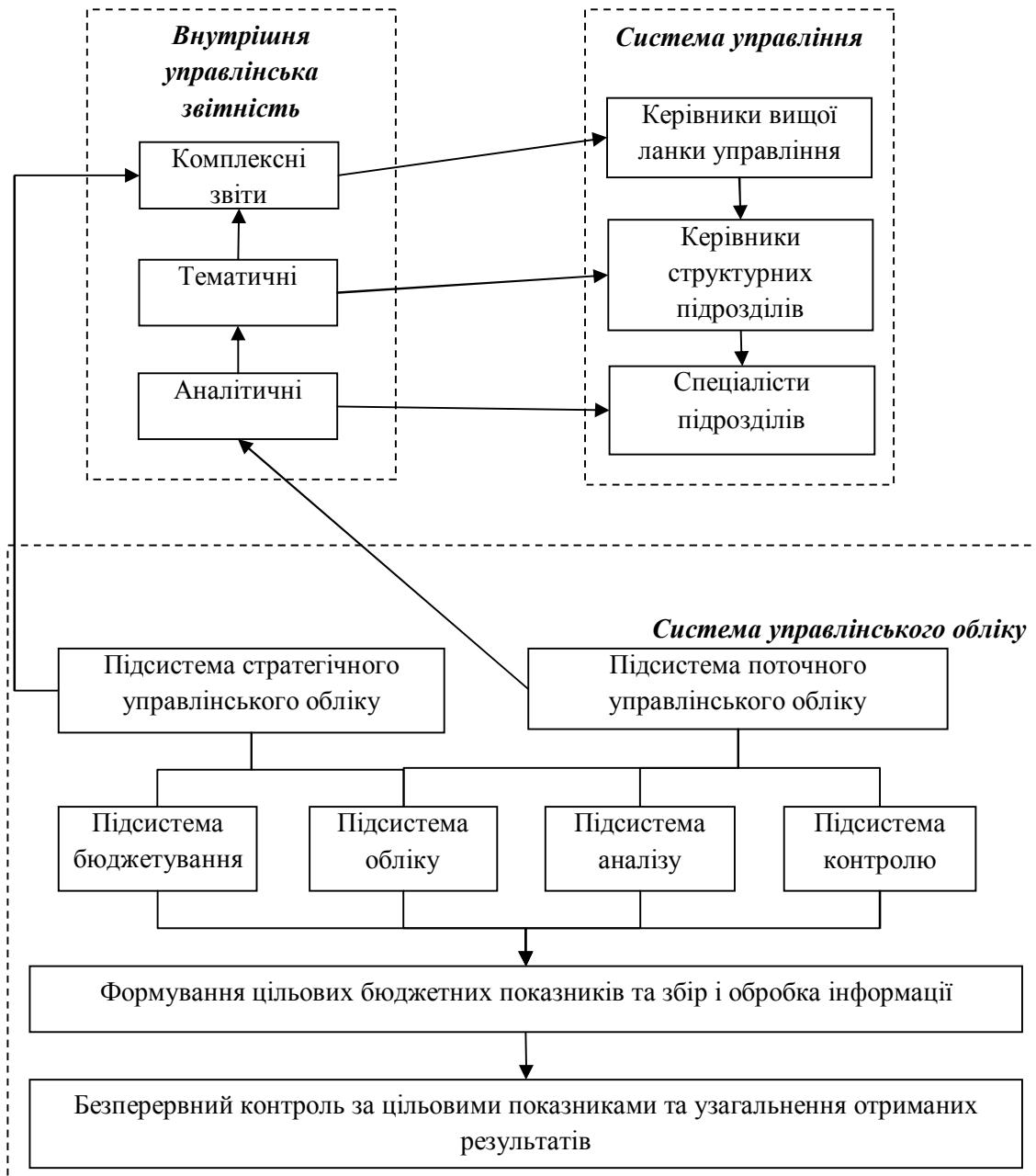


Рисунок 1. Формування системи управлінського обліку на підприємстві

В результаті на основі внутрішньої управлінської звітності приймаються рішення на всіх рівнях управління підприємством.

Запропонована система управлінського обліку охоплює підсистему стратегічного та поточного управлінського обліку. В сучасних динамічно змінюючих умовах господарювання вище керівництво підприємства має гостру потребу в інформації для забезпечення його стратегічного розвитку, яку можна отримати тільки за допомогою стратегічного управлінського обліку. Для забезпечення тактичного рівня управління підприємства потрібна система поточного управлінського обліку, яка за допомогою підсистем бюджетування, обліку, аналізу та контролю формує, обробляє та надає інформацію управлінському персоналу стосовно планових та прогнозних показників діяльності підприємства на майбутні періоди на основі аналізу зовнішніх та

внутрішніх факторів, що впливають на кінцевий результат господарської діяльності підприємства.

Як вже згадувалося, контроль є невід'ємною складовою системи управлінського обліку на підприємстві, тому що управлінський облік виступає зворотним зв'язком з системою управління. Тому для досягнення як стратегічних так і тактичних цілей підприємства в системі управлінського обліку формуються цільові бюджетні показники, які охоплюють все сферу виробничо-господарської діяльності підприємства в розрізі відповідних центрів фінансової відповідальності за допомогою підсистеми бюджетування. В системі бюджетування інформація збирається, обробляється та контролюється. Контроль здійснюється на базі аналізу відхилень фактичних значень від цільових з послідуваністю інтерпретацією причин виникнення відхилень. Контроль в системі управлінського обліку повинен здійснюватися на безперервної основі, тому що від своєчасності отриманих даних залежить швидкість реагування управлінського персоналу на динамічні зміни як зовнішнього так і внутрішнього середовища підприємства.

Таким чином, запропонована система управлінського обліку здатна забезпечити систему управління підприємства своєчасною, актуальною інформацією щодо основних фінансово-економічних показників господарської діяльності, та підвищить ефективність самої системи управління в цілому.

# ОБГРУНТУВАННЯ ВИBORУ ПРОГРАМНОГО ПРОДУКТУ ДЛЯ ВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

**Н.М. Селіванова, к.е.н.**

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Реформування бухгалтерського обліку, яке сьогодні відбувається, стосується й порядку ведення податкового обліку підприємств, форм і обсягів подання звітної податкової інформації, системи внутрішнього і зовнішнього контролю обліку нарахування та сплати податків і зборів. Процес стосується саме технології податкового обліку, опрацювання економічної інформації, представлення її у систематичному, повному вигляді для прийняття управлінських рішень. Такі зміни у технології вимагають застосування нових знань, сучасних методів, що на даному етапі можливо при впровадженні сучасних інформаційних технологій, які дозволяють не тільки зменшити об'єм часу на обробку економічної інформації, але й сприятимуть підвищенню якісного рівня всього облікового процесу, зокрема й в частині нарахування та сплати податків [1, 2].

Дослідженням вітчизняного ринку програмних продуктів встановлено, що на ринку представлена достатня кількість програмного забезпечення для бухгалтерського обліку вітчизняних і зарубіжних розробників, які суттєво відрізняються між собою. Проведений огляд функцій та змісту програмних продуктів, демоверсії яких повністю чи частково доступні у мережі Інтернет, дозволив зробити узагальнення щодо їх можливостей застосування для вирішення завдань бухгалтерського обліку [3] (табл. 1).

Таблиця 1. Характеристика автоматизованих систем та програмних продуктів, щодо ведення обліку на підприємстві

Група АІС	Характеристика	Програмні продукти на ринку
1. Індивідуальні	- дозволяють здійснювати оподаткування на підприємстві; - адаптовані для підприємства; - сумісні з обліковими системами	Не представлені
2. Уніфіковані	- в основному відповідають потребам підприємства; - забезпечують автоматизацію всіх завдань обліку; - утворюють необхідне інформаційне забезпечення	1С: Бухгалтерія, IT-Enterprise, Галактика, Парус, IC-ПРО, БЕСТ, Інфобухгалтер
3. Типові	- забезпечують автоматизацію типових завдань обліку; - необхідне пристосування до специфіки діяльності	Дебет+, Акцент-бухгалтерія, Інфін-Бухгалтерія
4. Фрагментарні	- забезпечують автоматизацію деяких завдань обліку; - не забезпечують проведення комплексного обліку	SAP/R, Турбо-Бухгалтер, Моє дело, inFin
5. На основі Microsoft Excel	- програма Microsoft Excel дозволяє: робити формули, будувати взаємозв'язки і прогнози; імпортувати інформацію з більшості облікових систем та текстових файлів.	

Формування на підприємстві системи бухгалтерського обліку при використанні автоматизованих систем обробки облікової інформації багато в чому залежить від інформаційних потреб самого підприємства та можливостей застосованого

програмного продукту. На сьогоднішній день в Україні широко розповсюджені та використовуються програмні продукти наступних фірм-розробників: «1С:Підприємство», «ІНТЕЛЛЕКТ-СЕРВІС», «ПАРУС», «ГАЛАКТИКА», IT-Enterprise, «ДІАСОФТ», «ІНФІН», «ІНФОСОФТ», «ОМЕГА», «R-STYLE SOFTWARE LAB», «COGNITIVE TECHNOLOGIES LTD». Разом з цим, найбільш популярним на сьогоднішній день серед обліковців є розробник 1С з програмним продуктом «1С: Бухгалтерія», який може бути класифікований як універсальний програмний продукт класу «міді-бухгалтерія».

Нижче наведений рейтинг програмних продуктів, використовуваних юридичними та фізичними особами України для автоматизації облікових задач (рис. 1).



Рисунок 1. Рейтинг програмних продуктів для ведення обліку в Україні

Проаналізувавши рис 1, можна дійти наступного висновку, що на ринку програмного забезпечення найбільш розповсюдженими та затребуваними є – 1С: Бухгалтерія, БЕСТ, ПАРУС–Бухгалтерія, Інфо-Бухгалтер та ERP-система IT-Enterprise. В таблиці 2 виконаємо порівняльний аналіз найбільш популярних програмних продуктів.

Таблиця 2. Порівняльна характеристика програмних продуктів для автоматизації облікових задач [4 – 8]

Параметри	1С: Бухгалтерія	ПАРУС– Бухгалтерія	БЕСТ	Інфо- Бухгалтер	IT- Enterprise
Виконання облікових задач декількох підприємств або відокремлених підрозділів	+	+	+	+	+
Формування господарських операцій за введеними проводками	+	+	+	+	+
Існування довідників типових господарських операцій	+	+	+	+	+
Автономне налаштування типових господарських операцій	+	+	+	+	+

Продовження таблиці 2

Назва рахунків/субрахунків	+	+	+	+	+
Пристосованість програми до різних систем оподаткування (загальна або спрощена)	+	-	+	-	+
Можливість вивантаження звітів в M.E.Doc та інші системи подачі звітності	-	-	-	-	+
Оперативна підтримка діючого податкового законодавства України	+	+	+	+	+
Введення господарських операцій вручну	+	+	+	+	+
Наявність типових форм первинної документації, зведені та внутрішньої і зовнішньої звітності	+	+	+	+	+
Можливість введення нових форм первинної документації, зведені та внутрішньої і зовнішньої звітності	+	-	-	+	+
Можливість заміни документів	+	+	+	+	+
Організація документообороту первинної та звітної документації	-	+	-	+	+
Необхідність додаткового навчання для використання програмного продукту	-	-	+	+	-

Кожен з наведених програмних продуктів для автоматизації облікових задач має певні переваги та недоліки, але найбільш пристосованими для ведення податкового обліку та формування податкової звітності великих підприємств є 1С: Бухгалтерія та IT-Enterprise. Майже всі бухгалтерські програмні продукти, які на сьогодні використовуються підприємствами України для ведення обліку, застосовані для ведення розрахунків за податками й платежами, хоча більшість з них не мають спеціалізованого модуля податкового обліку (табл. 3).

Таблиця 3. Характеристика програмних продуктів, застосування яких можливе для податкового обліку

Назва		Наявність модуля податкового обліку	Назва		Наявність модуля податкового обліку
програмного продукту	розробника, сайту		програмного продукту	розробника, сайту	
1	2	3	4	5	6
«Інфін-Бухгалтерія»	<a href="https://www.infoib.info/">https://www.infoib.info/</a>	-	«Інфо-бухгалтер»	<a href="https://www.infoib.info/">https://www.infoib.info/</a>	-
«Акцент-бухгалтерія»	<a href="http://www.accent.ua/">http://www.accent.ua/</a>	-	«БЕСТ»	Компанія БЕСТ	+
«Дебет+»	<a href="https://debit.com">https://debit.com</a>	-	«ПАРУС»	<a href="http://parus.ua">http://parus.ua</a>	-

	.ua/				
--	------	--	--	--	--

Продовження таблиці 3

1	2	3	4	5	6
«MASTER:Бу хгалтерія»	<a href="http://masterbuh.com">http://masterbuh.com</a>	+	«Галактика»	<a href="http://galaktika.ua">http://galaktika.ua</a>	+
«1С: Бухгалтерія»	1С <a href="http://www.1c.ua">www.1c.ua</a>	+	«IT- Enterprise»	Enterprise <a href="http://www.it.ua/">http://www.it.ua/</a>	+

Отже, підсумовуючи результати проведеного дослідження, можна констатувати, що на сьогоднішній день найбільш пристосованими для ведення податкового обліку є програмні продукти «MASTER:Бухгалтерія», «1С: Бухгалтерія», «Галактика» та система IT-Enterprise (модулю бухгалтерського та податкового обліку), що і пояснює їх популярність серед користувачів в Україні.

### Література

1. Ларікова Т.В. Сучасні інформаційні технології в обліковому механізмі бюджетних установ [Електронний ресурс] / Т.В. Ларікова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – Режим доступу: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/19-2016/31.pdf>
2. Шара О.І. Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій [Електронний ресурс] / О.І. Шара // Вісник Хмельницького національного університету, Т 3. – 2010. – № 5. – С. 267 – 269. – Режим доступу: [http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2010\\_5\\_3/67sha.pdf](http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2010_5_3/67sha.pdf)
3. Селіванова Н. М. Управління розвитком інноваційно-активного промислового підприємства на засадах контролінгу [Текст] : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 – економіка і управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / Н. М. Селіванова ; наук. керівник С. В. Філіппова ; Одес. нац. політехн. ун-т. - Одеса, 2015. - 288 с.
4. Офіційний сайт 1С: ПДПРИЄМСТВО [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://1c.ua/ua/>
5. Офіційний сайт «Парус» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://parus.ua/ua/>
6. Офіційний сайт «BEST» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://bestnet.ru/>
7. Офіційний сайт Інфо-Бухгалтер [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.infoib.info/>
8. Офіційний сайт IT-Enterprise [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.it.ua/>

## РОЛЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

*С.В. Сирцева, к.е.н., доцент*

*Ю.Ю. Чебан, к.е.н., доцент*

*Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв*

У сучасних умовах глобалізації та розвитку міжнародних взаємовідносин особливо актуальними стають питання забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання, які поряд з питаннями забезпечення податкової та екологічної безпеки, займають особливе місце у розвитку економіки країни. При цьому економічною безпекою слід розуміти форму організації діяльності суб'єктів безпеки в структурі підприємства, яка спрямована на захист його економічних інтересів від зовнішніх та внутрішніх загроз [1].

Система забезпечення економічної безпеки ефективна, коли нею відповідним чином керують, підтримують її стабільне функціонування на всіх рівнях, з метою упередження (недопущення) прорахунків в управлінні сталим розвитком підприємства, витоку конфіденційної економічної інформації, порушення комерційної таємниці, економічної диверсії тощо [1, с.50].

Забезпечення економічної безпеки на рівні окремих підприємств здійснюється комплексними заходами, покликаними забезпечити відповідний сталий розвиток суб'єктів господарювання різних типів, організаційно-правових форм діяльності та форм власності.

Функціонування ринку і розвиток економіки країни неможливий без належної організації системи бухгалтерського обліку. Саме обліково-аналітичне забезпечення є основою для прийняття багатьох управлінських рішень, які, в свою чергу, можуть змінити економічну безпеку бізнесу і в подальшому забезпечити його сталий розвиток.

Основними цілями забезпечення економічної безпеки підприємства в частині бухгалтерського обліку є:

- своєчасне виявлення зовнішніх та внутрішніх загроз у системі бухгалтерського обліку;
- збереження та ефективне використання ресурсів підприємства (фінансових, матеріальних, інформаційних, кадрових);
- прогресивний, незалежний розвиток підприємства [2].

Бухгалтерський облік розглядається як окремий елемент управління процесами із забезпечення стійкого функціонування підприємства, який, з одного боку задовольняє інформаційні потреби спеціалістів з економічної безпеки при здійсненні контролю та аналізу фактів господарської діяльності, а з іншого – сам виступає інструментом контролю та аналізу в системі економічної безпеки. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [3].

Виділяють наступні джерела загроз економічної безпеки підприємств, що формуються в системі їх бухгалтерського обліку:

– порядок внутрішнього регулювання бухгалтерського обліку підприємства (Положення про бухгалтерську службу, облікова політика для цілей бухгалтерського, управлінського та податкового обліку, форма обліку);

– робота облікової системи (збір первинних облікових даних, формування облікових регистрів, захист і збереження бухгалтерських даних, складання фінансової звітності);

– недотримання вимог законодавства з бухгалтерського обліку.

Результативна побудова бухгалтерського обліку дає можливість зменшити загрозу економічної безпеки. Специфіка побудови бухгалтерського обліку на підприємстві, перш за все, знаходить своє відображення в обліковій політиці.

На сьогодні основними міжнародними нормативними документами, що регламентують порядок формування облікової політики, внесення змін та її розкриття у фінансовій звітності, є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності та Четверта директиви ЄС.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] та НП(С)БО 1 [4] «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Головне завдання облікової політики – максимально об'єктивно відобразити діяльність суб'єкта господарювання, сформувати повну і достовірну інформацію про нього.

Облікову політику підприємства сьогодні можна розглядати як один із найбільш ефективних інструментів інформаційної облікової системи, який може використовуватися в господарській діяльності з метою підвищення рівня економічної безпеки підприємства. Але, незважаючи на резерви та можливості облікової політики, досить багато підприємств не використовують її повною мірою, при цьому приділяють недостатньо уваги потенційним можливостям облікової політики щодо її впливу на економічну безпеку підприємства та інші складники стабільного розвитку.

У розроблені чи удосконаленні облікової політики доцільно не тільки забезпечити головному бухгалтеру висвітлення підходів до відображення в обліку й звітності традиційних економічних об'єктів, а й орієнтуватися на прогноз майбутнього розвитку, забезпечення економічної безпеки і передбачити можливість формування інформації нефінансового характеру, за якою оцінюється результативність діяльності підприємства, окреслити конкретні методи обрахунку. Відповідні показники можуть бути деталізовані у додатку до Наказу про облікову політику в довільній формі або зафіксовані в іншому локальному акті [5].

Крім того, на бухгалтера покладаються обов'язки щодо правдивого відображення інформації про підприємство в умовах невизначеності зовнішнього середовища. Проте для більшості вітчизняних бухгалтерів це є дуже складно, адже вони не володіють ані достатніми знаннями з цього приводу, ані альтернативною інформацією, що уможливила б вибір найбільш обґрутованого варіанту дій.

Професійне судження, що застосовується в процесі переоцінки окремих об'єктів обліку з метою мінімізації латентних ризиків пов'язаних з невідповідністю історичної вартості цих об'єктів їх ринковій вартості повинне ґрунтуватися на знаннях та досвіді необлікових фахівців, зокрема фінансових менеджерів, оцінювачів, аналітиків з питань фінансово-економічної безпеки.

Таким чином, аналітик з питань фінансово-економічної безпеки може виступати суб'єктом професійного судження щодо вибору облікових процедур для забезпечення отримання достовірної інформації про окремі об'єкти обліку. Саме він найбільш повно володіє альтернативними джерелами інформації, а тому може інтерпретувати майбутні факти господарської діяльності, виникнення яких є найбільш імовірним з високим ступенем достовірності. В подальшому такі професійні судження повинні бути оформлені в Наказі про облікову політику [6]. Сфера застосування професійного судження аналітика з питань фінансово-економічної безпеки стосовно облікової політики в частині впливу ризику на показники діяльності підприємства надано в табл. 1.

Таблиця 1 Сфера застосування професійного судження стосовно облікової політики в частині управління ризиками при забезпечені економічної безпеки підприємства [6]

Об'єкт професійного судження	Облікова політика
Необоротні активи	періодичність проведення переоцінки необоротних активів; встановлення справедливої вартості при переоцінці (крім випадків переоцінки основних засобів для приватизації та передачі в оренду державних майнових комплексів)
Запаси	встановлення чистої вартості реалізації
Дебіторська заборгованість	методика обчислення резерву сумнівних боргів; розробка політики щодо періодизації дебіторської заборгованості
Резерви майбутніх витрат та платежів	оцінка імовірності відтоку ресурсів, що містять в собі економічні вигоди
Сегменти діяльності	встановлення звітних сегментів; визначення пріоритетного виду сегменту; ідентифікація ризиків пов'язаних з діяльністю сегментів
Резервний капітал	визначення напрямів використання резервного капіталу; встановлення економічно обґрунтованого розміру резервного фонду грошових коштів
Умовні факти господарської діяльності	встановлення умовних фактів господарської діяльності; оцінка імовірності настання окремих непередбачених зобов'язань

Таким чином, питання формування облікової політики, гнучкої адаптації її з урахуванням змінних умов діяльності суб'єкта господарювання є визначальними в питаннях забезпечення економічної безпеки бізнесу за мови належної організації та веденні бухгалтерського обліку, організації безперервного моніторингу всіх основних положень облікової політики підприємства.

**Література:**

1. Гнилицька Л.В. Обліково-аналітичне забезпечення системи економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності / Л.В. Гнилицька // Вчені записки Університету «КРОК». – К. : Університет економіки та права «КРОК», 2011. – Вип. 27. - Т.1 – С. 50-59.
2. Лазарева А.П. Фінансово-економічна безпека підприємства та механізм її забезпечення / А.П. Лазарева // Інноваційна економіка. – 2012 – № 32(6). – С. 305–307.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg>.
4. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page>.
5. Гудзенко Н.М. Особливості організації бухгалтерського обліку та контролю у забезпеченні економічної безпеки підприємств / Н.М. Гудзенко, О.Д. Шевчук // Глобальні та національні проблеми економіки, - 2017. – Вип. 17. – С. 810-815.
6. Гнилицька Л.В. Бухгалтерський облік як інструмент управління ризиками підприємницької діяльності / Л.В. Гнилицька // Фінанси України. – 2014. - №4. – С. 114-125.

## НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНОМУ СЕКТОРІ

*В.М. Сулік, студентка  
науковий керівник: Т.М. Писаренко, к.е.н., доцент  
Луцький національний технічний університет, м. Луцьк*

Свою діяльність бюджетні установи здійснюють на підставі положення (статуту), що затверджується уповноваженим на це органом. З моменту визнання установи юридичною особою вона може від свого імені набувати майнових і особистих немайнових прав, а також нести всі зобов'язання та бути позивачем або відповідачем в суді.

Не дивлячись на те, що основна діяльність бюджетних установ не пов'язана з веденням будь-якої господарської діяльності з одержанням від неї доходів, таким установам необхідно підтвердити свій статус неприбуткових. Це передбачає їх включення до Реєстру неприбуткових організацій, що створюється і ведеться Державною фіскальною службою України. Також всі установи, що фінансуються бюджетними коштами, підлягають обов'язковій реєстрації в органах Державної фіскальної служби України, Пенсійного фонду, фондах соціального страхування.

Нормативно-правовими актами, що регулюють діяльність бюджетних установ в Україні, є:

- Конституція України;
- Бюджетний кодекс України;
- Закон України "Про Державний бюджет України";
- Інші закони та нормативно-правові акти, що регулюють правові відносини бюджетних установ;
- Нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України;
- Нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади;
- Рішення органів АР Крим, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування.

Серед них можна виділити:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Постанова КМУ «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» № 59 від 26.01.2011 р.;
- Постанова ВРУ «Про структуру бюджетної класифікації України» від 12.07.1996 року № 327/96 ВРУ;
- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в держаному секторі, затверджений наказом МФУ № 1219 від 29.12.2015 р.;
- Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом МФУ № 1219 від 29.12.2015 р.;
- Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений Постановою КМУ № 228 від 28.02.2002р.;
- Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом МФУ № 333 від 12.03.2012 р.;

- Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затверджений наказом МФУ № 372 від 02.04.2014 р.;
- Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових регистрів суб'єктів державного сектору, затверджений наказом МФУ №755 від 08.09.2017р.;
- Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Ці та інші нормативно-правові акти повністю регулюють діяльність бюджетних установ в Україні. Основним законом є Конституція України, яка закріплює суспільний і державний устрій країни, основні права та обов'язки кожного її громадянина. Бюджетний кодекс визначає правові засади функціонування бюджетної системи України, принципи на яких вона побудована, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства. Наприкінці кожного року ухвалюється Закон України "Про Державний бюджет України", де визначається загальна сума доходів і видатків, кредитування бюджету, граничний обсяг річного дефіциту, фінансування державного бюджету, бюджетні призначення, розмір мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму на відповідний бюджетний період тощо. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлює єдині засади обліку та звітності для всіх підприємств, установ та організацій. Тож, вони забезпечують раціональне ведення обліку в бюджетному секторі.

Саму систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні можна представити п'ятьма рівнями, які передбачені Бюджетним кодексом України (рис.1).

З рисунку видно, що основними законодавчими актами регулювання обліку бюджетних установ є Бюджетний кодекс та закони України. Останнім рівнем є рішення, накази, розпорядження щодо організації і ведення бухгалтерського обліку, що приймаються керівництвом установи на підставі основних нормативно-законодавчих актів.

Нормативно-правове забезпечення організації бюджетного обліку покладено на Державну казначейську службу України (далі ДКСУ), яка створена в складі Міністерства фінансів України. Єдина система ДКСУ складається з Головного управління ДКСУ та підпорядкованих йому територіальних органів. До складу обласних органів ДКСУ входять районні та міжрайонні відділення ДКСУ.

На органи ДКСУ покладено виконання таких завдань:

- організація, здійснення і контроль за виконанням державного бюджету України;
- управління доходами і видатками державного бюджету на рахунках ДКСУ в банках, виходячи з принципу єдиного казначейського рахунка;
- контроль за надходженням і використанням позабюджетних коштів;
- розробка методологічних та інструктивних матеріалів, порядку ведення обліку в бюджетних установах, розробка бюджетної класифікації та інше [1].

ДКСУ розробляє нормативні документи, що регулюють організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах, обов'язково враховуючи положення нормативних актів Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України. Так, регулюванням питань складання кошторису займається Кабінет Міністрів України (далі КМУ) та Міністерство фінансів України. Крім того, саме Постановами КМУ визначаються можливі види доходів бюджетної установи.

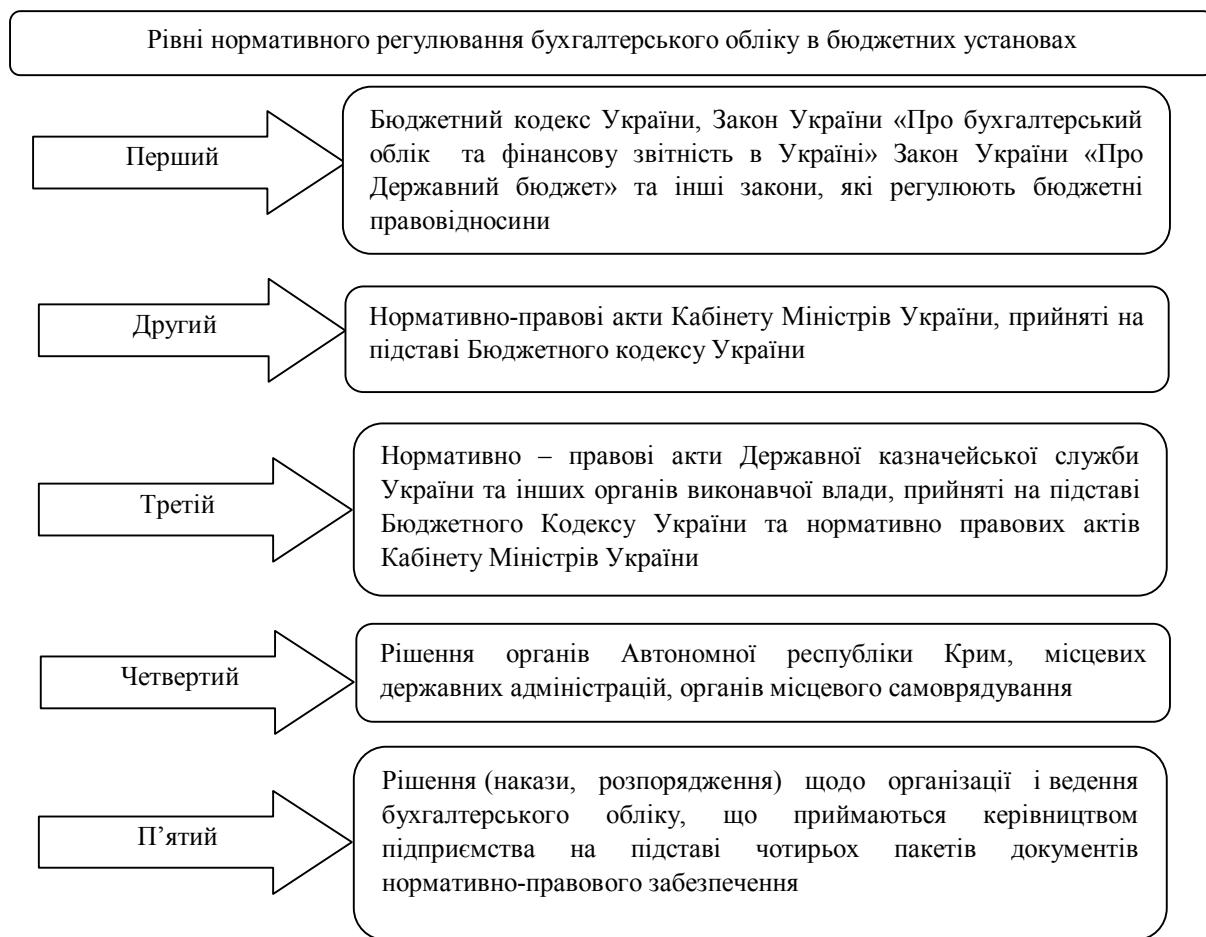


Рис. 1. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Бюджетні установи й організації реалізовують свої права щодо регулювання питань бухгалтерського обліку у вигляді: 1) самостійного визначення облікової політики в межах нормативної бази; 2) вибору організаційної форми та форми облікової реєстрації; 3) розробки моделі системи внутрішньогосподарського обліку та контролю діяльності установи чи організації; 4) утворення схеми документообігу; 5) вибору способу обробки та фіксації інформації на відповідних носіях; 6) вибору програмного забезпечення бухгалтерського обліку; 7) планування розвитку методики бухгалтерського обліку щодо конкретних умов діяльності установи чи організації [2].

На нашу думку, сувора регламентація бухгалтерського обліку в бюджетних установах забезпечує єдину основу формування і можливість порівняння його показників за результатами діяльності установ різних відомств, можливість отримання зведених показників для здійснення контролю за виконанням кошторису доходів і видатків бюджетів різних рівнів.

### Література:

1. Артюх О.В. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. / О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013. – 264с.
2. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. / С.В. Свірко. - К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.

## СОЦІАЛЬНА КОРПОРАТИВНА ЗВІТНІСТЬ ТА ЇЇ ОСОБЛИВОСТІ

*С.В. Філіппова, д.е.н., професор*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Аналіз наукових публікацій та світової практики оцінки корпоративної соціальної відповідальності (КСВ), зокрема [1-12], попередні особисті напрацювання автора та разом з іншими дослідниками [13-15], а також дослідження, виконані під його науковим керівництвом [16] доводять, що розроблена та документально оформлена корпоративна стратегія підприємства, спрямована на досягнення не тільки економічних результатів, а й на тривалу соціально відповідальну взаємодію із зовнішнім середовищем. Тому її доцільно розглядати як вхідну нормативну базу для формування соціального звіту, яка регламентує стратегічні індикатори економічного, соціального та екологічного характеру.

Дослідженням методологічних підходів до оцінки КСВ [15-16] встановлено, що оцінювання відбувається за допомогою соціальної (нефінансової) звітності та різними методами – індексним і рейтинговим, якісними і кількісними.

*Корпоративний соціальний звіт підприємства* – це публічний документ, основною метою якого є інформування всіх стейкхолдерів про те, як та якими темпами реалізуються підприємством цілі економічної стійкості та соціального добробуту суспільства, екологічної стабільності оточуючого середовища та ін. Корпоративні соціальні звіти розповсюджуються компаніями через мережу Internet і можуть бути доступними для широкої аудиторії. Оскільки відповідальне ставлення підприємств до своїх обов'язків перед стейкхолдерами називають як соціальною, так і корпоративною відповідальністю, застосування терміна «звіт із соціальної відповідальності» або «звіт із корпоративної відповідальності» для позначення сукупності таких звітів, на нашу думку, є некоректним.

У зарубіжній та вітчизняній практиці найчастіше використовують термін «нефінансовий звіт». Його як узагальнюючого для посилання на звіти, які не є фінансовими (статистичні та податкові звіти, звіти з пенсійного та соціального забезпечення, внутрішні звіти, а також звіти з соціальної відповідальності бізнесу) недопустимо, оскільки для них існує тільки один об'єднуючий критерій – вони є нефінансовими. При цьому звіти з соціальної (корпоративної) відповідальності бізнесу разом з фінансовими звітами мають спільні ознаки і утворюють єдину інформаційну базу для управління соціально-економічною діяльністю підприємства. *Перевага назви «нефінансовий звіт» для звітів із соціальної (корпоративної) відповідальності бізнесу пов'язана з тим, що вона відображає інформаційний зв'язок таких звітів із фінансовими, враховує їх місце у системі звітності підприємства і, нарешті, є лаконічною* [8]. Тому в подальшому доцільно називати нефінансовими всі звіти з соціальної відповідальності бізнесу.

*Нефінансова (соціальна) звітність* – це документально оформлена сукупність певним чином систематизованих даних підприємства, що відображає середовище існування, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності в економічній, соціальній та екологічній сферах життя суспільства [9].

Нефінансова звітність грає такі ролі:

– *інструментальну*, тобто є інструментом КСВ, оскільки оприлюднення нефінансового звіту є відправною точкою комунікації про КСВ, а відгуки на звіт допомагають у самодіагностиці та покращенні як процедури управління КСВ так і самого звіту в наступному звітному періоді;

– *інформаційну*, виступаючи компонентом системи інформаційного забезпечення процесу управління і прийняття рішень користувачами та джерелом інформації для аналізу підсумків соціальної діяльності підприємства, оцінки ефективності використання ресурсів. Звітність – це облікові записи, які дають можливість аналізувати та прозоро відображати витрати та обсяг соціальних програм. Обліковий процес на кожному підприємстві закінчується складанням звітності на підставі об'єднання поточних даних для розрахунку показників, необхідних для ефективного корпоративного управління.

*Нефінансова звітність є основним джерелом інформації щодо рівня КСВ на підприємстві.* Склад та структура звітності залежить від потреб керівництва підприємства. Така звітність може надаватися при зборах акціонерів та безпосередньо відповідальним особам за КСВ на підприємстві та охоплювати період від останнього звіту або необхідний для аналізу період. Документи звітності розробляються і затверджуються на рівні окремого підприємства. Публічні нефінансові звітів як для стейххолдерів так і громадськості, що показують рівень та стан розвитку КСВ на підприємстві, як правило є річними.

У зв'язку з цим виникла потреба в удосконалені методики та організації бухгалтерського обліку як інформаційної бази для нефінансових звітів. Заслуговують на увагу пропозиції О. Алігаджиєвої [10] щодо наближення методики бухгалтерського обліку до потреб підготовки нефінансових звітів, зокрема введення обліку зобов'язань за відшкодування екологічної шкоди, класифікації екологіко-соціальних затрат, удосконалення плану рахунків та облікової політики підприємства з метою інформаційного забезпечення нефінансових звітів тощо. Водночас, авторка оперує поняттям «соціальний облік», розглядаючи його як розширення традиційного бухгалтерського обліку. Однак із цією пропозицією не можна погодитися, адже неможливо виділити в окрему підсистему облік операцій, які мають соціальні наслідки чи вплив на екологію тощо.

Отже, необхідно порівняти принципи складання фінансових і нефінансових звітів та вимоги до них. В основу складання нефінансових звітів за системою ЄМ відповідно до міжнародних стандартів з нефінансової звітності [12] покладено *принципи*: відкритість, вчасність та регулярність, залученість стейххолдерів, якісність, контекст сталого розвитку, верифікація, зіставлення, повнота, об'єктивність, точність, значимість.

*Наведені принципи лише частково відрізняються від принципів фінансової звітності, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.* Обидві групи принципів містять положення, що характеризують єдині або подібні вимоги. Наприклад, щодо повноти або повного висвітлення, об'єктивності або обачності, зіставлення або послідовності. Такі принципи нефінансових звітів, як відкритість, значимість або суттєвість, точність, верифікація, ясність, вчасність та регулярність, визначені окремими положеннями вітчизняного законодавства.

Разом із тим, *наявні специфічні вимоги*, наприклад, щодо контексту сталого розвитку. Різний підхід застосовується до визначення періодичності опублікування звітності, що також пояснюється специфікою їх призначення. Базовий для

нефінансових звітів принцип залучення зацікавлених сторін не може застосовуватись для фінансової звітності.

Інші принципи фінансової звітності (безперервності, единого грошового вимірника, історичної собівартості) або несуться, або не використовуються для нефінансових звітів. Принцип автономності трансформується у спільну зацікавленість і взаємодію власників бізнесу та підприємства при виконанні поставлених соціальних завдань [11].

Стосовно процесу інтеграції КСВ у стратегію корпоративного управління підприємства *принципи дещо змінюють власну сутність (адаптуються) у такий спосіб:*

– *відкритість* передбачатиме повне розкриття процесів інтеграції, процедур і припущень, що лежать в основі підготовки звіту з КСВ, є необхідною умовою довіри до нього;

– *залучення зацікавлених сторін* передбачатиме систематичне залучення зацікавлених сторін до процесу підготовки звітності, щоб з їх допомогою зосередитися на значимих питаннях і послідовно поліпшувати якість всіх типів нефінансових звітів, що застосовуватиме підприємство;

– *верифікація* вимагатиме, щоб дані та інформація, наведені у звіті, були запротокольовані, систематизовані, проаналізовані й представлені таким чином, щоб їх правдивість можна було перевірити за допомогою внутрішнього аудиту або зовнішнього процесу оцінки;

– *повнота* означатиме, що вся інформація, яка є істотною для оцінювання користувачами економічної, екологічної та соціальної результативності підприємства, має бути включена до звіту так, щоб вона відповідала зазначенним межам, сфері й їх терміновим рамкам;

– *значимість* означатиме ступінь важливості, яка надається кожному аспекту, показнику або фрагменту інформації і визначає ступінь, за якого інформація стає достатньою значимою для включення до звіту;

– *контекст сталого розвитку* означатиме, що підприємство, готовчи звіт, має включити інформацію про свою результативність до більш широкого контексту екологічних, соціальних та інших меж і обмежень, якщо завдяки цьому інформація набуває істотного додаткового значення;

– *точність* передбачає, що інформація про КСВ-програми та КСВ-заходи, яка повідомляється, має мати такий високий ступінь точності і такий низький рівень погрішності, щоб користувачі могли використовувати цю інформацію для прийняття рішень з великим рівнем упевненості;

– *об'єктивність* вимагатиме уникнення у процесі підготовки звіту упередженості при відборі й подачі інформації, прагнення представити збалансовану картину результативності підприємства;

– *зіставлення* передбачає послідовний підхід у процесі підготовки низки звітів до визначення їхніх меж і сфери, повідомлення про будь-які зміни, а також коригування раніше опублікованих даних;

– *ясність* вимагатиме усвідомлення різноманітних потреб та особливості різних груп зацікавлених сторін, публікацію інформацію в такій формі, яка була б доступною максимальній кількості користувачів, водночас зберігаючи прийнятний рівень детальності;

– *вчасність i регулярність* передбачає публікацію звітів з періодичністю, що відповідає потребам користувачів і характерові інформації.

В якості основної форми соціальної звітності пропонується застосувати річний *корпоративний соціальний звіт як основну форму звітності та скорочений місячний – як додаткову*, що являють собою документи, розроблені з метою інформування всіх стейкхолдерів підприємства про стан та темпи реалізації його економічних цілей та соціального добробуту суспільства, екологічної стабільності оточуючого середовища.

Основні характеристики звіту:

а) рівень доступності – публічний;

б) принципи звітування: відкритість, значимість або суттєвість, точність, верифікація, ясність, вчасність та регулярність;

в) метод розповсюдження – мережевий (Internet);

г) періодичність – щорічно та щомісячно;

д) форма звітності – альтернативна, із трьох загальноприйнятих варіативних форматів (стандартів): комплексний (метод Triple Bottom-Line, метод Лондонської групи порівняльного аналізу (London Benchmarking Group), метод групи корпоративного громадянства (Corporate Social Citizenship тощо); стандартизований (AA 1000, SA 8000, GRI, ISAE 3000 та ін.); вільна форма.

На підставі наведених принципів нефінансова звітність підприємства може бути підготовлена та подана у *різних форматах (стандартах)* з чотирьох загальноприйнятих:

– Звіт об умовах праці та життєвого рівня працівників за Стандартом SA 8000, розробленим Агенцією з акредитації Ради з економічних пріоритетів у 2001р. та Корпоративний звіт для зацікавлених осіб за Стандартом «Саншайн» зі складання корпоративних звітів, розробленим Альянсом стейкхолдеров у Вашингтоні у 1996р., тобто асоціацією, що об'єднує природоохоронні і релігійні організації, а також організацій зі захисту прав споживачів. Це, по суті, є *звітом про КСВ-діяльність* (соціальний звіт, звіт про соціальні та/або екологічні проекти компанії). Це – найбільш легкий нефінансовий звіт, який готується підприємством. Він створюється за власною структурою компанії, за показниками, які самостійно визначаються підприємством, оскільки відсутні жодні вимоги. В основному такий звіт являє собою перелік соціальних проектів компаній і не проходить аудит;

– Звіт сталого розвитку організації за Стандартом AA1000, розробленим Інститутом соціальної і етичної звітності у 2009 р. (Account Ability). Цей звіт заснований на діалозі із стейкхолдерами, врахування їхньої позиції під час аналізу діяльності компанії. Стандарт перевірки звітності AA1000 націленний на сприяння організаційній звітності задля сталого розвитку шляхом забезпечення якості нефінансового обліку, аудиту та звітності;

– Звіт в галузі сталого розвитку згідно Керівництву зі звітності в галузі сталого розвитку, розробленого організацією «Глобальна ініціатива зі звітності» у 2006 р. Цей звіт є найбільш складним нефінансовим звітом, оскільки готується за вимогами системи Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative - GRI), тобто за стандартизованою системою звітування щодо економічної, природоохоронної та соціальної діяльності, має чіткі індикатори, які компанія повинна вказати у своєму звіті за п'ятьма складовими: а) бачення та стратегія; б) профіль організації; в) управління; г) індекс GRI; д) показники діяльності;

– Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору (COP - Communication on Progress) згідно Глобальному договору, розробленому Мережею Глобального договору ООН у 2000 р. (щодо виконання принципів Глобального Договору (ГД) ООН) – це одна з найпоширеніших та найлегших до впровадження форм нефінансової звітності, що не проходить аудит.

Розробкою форми нефінансової звітності займаються фахівці, котрі володіють питаннями обліку, аналізу та знають інформаційні потреби з дотриманням міжнародних стандартів такої звітності. Термін складання оперативної звітності розроблює та затверджує підприємство самостійно. За терміном складання вважаємо доцільним надання місячної (оперативної) та річної звітності. За терміном представлення звітність поділяють в залежності від цілі та напрямків її використання:

– річна звітність дозволяє в цілому охарактеризувати стан та напрямки соціально-відповідальної діяльності підприємства,

– місячна звітність необхідна для контролю поточної діяльності.

За своєчасне складанням нефінансової звітності має відповідати відділ КСВ або менеджер з КСВ. Збір та перевірка даних найбільш трудомісткий етап підготовки нефінансового звіту підприємства. Уникнути надмірної роботи можна за умови його максимальної інтеграції з підготовкою інших звітів підприємства. Більшість показників вже містяться у формах, що надаються до органів державної статистики. Збір інформації за іншими показниками пропонується оптимізувати шляхом включення до регламентів відповідних підрозділів підприємства, що буде налагодженням механізму систематичного збору даних, замість запитів на них кожного року.

*Етапи підготовування та розповсюдження нефінансового звіту такі:*

– визначення підрозділу (або створення зведеного робочої групи) та формування процедур з підготовки та розповсюдження корпоративного соціального звіту;

– визначення ключових аспектів, проблематики та напрямків, інформація про які входитиме до соціального звіту, а також визначення показників та джерел інформації, що характеризують ці напрямки;

– визначення зовнішніх та внутрішніх зацікавлених груп, які прийматимуть участь у складанні та оцінці результатів звіту;

– збирання та аналіз необхідної інформації (включаючи консультації із зацікавленими групами);

– підготовування тексту звіту та забезпечення (по можливості) незалежної оцінки процесу його складання;

– розповсюдження звіту та збирання коментарів від цільових аудиторій;

– аналіз усього процесу з точки зору ефективності соціальної стратегії підприємства; практичної реалізації цілей соціальних програм; відгуків цільових аудиторій; вдосконалення соціальних програм.

*Шляхи розповсюдження нефінансової звітності підприємства* доцільно обрати з наведеного переліку, оскільки він об'єднує шляхи, що є ефективними в світі та за кращими практиками вітчизняних машинобудівних підприємств: а) публікація нефінансового звіту та його адресна розсылка зацікавленим особам; б) електронна розсылка нефінансового звіту зацікавленим особам; в) розміщення електронної версії нефінансового звіту на офіційному веб-сайті підприємства. Одним з основних видів витрат при складанні соціально звіту підприємства є оплата за верстку, дизайнерське оформлення та друк. Підприємства, які прагнуть мінімізувати витрати можуть оприлюднювати нефінансовий звіт лише на сторінках свого веб-сайту; г) публікація

нефінансового звіту підприємства у виданнях, що відповідають його цільовій аудиторії; д) оприлюднення основних тез нефінансового звіту підприємства на радіо та телебаченні; е) презентація та розповсюдження нефінансового звіту на тематичних заходах (конференція, презентаціях, семінарах): формування з його окремих розділів академічних кейсів, завдань, ситуацій з метою їх обговорення на практичних заняттях з профільніх дисциплін навчальних закладів.

Відтак, нефінансова звітність дозволяє підприємству ефективно управляти та демонструвати виконання соціальних програм, аналізувати темпи та напрямки розвитку соціально-відповідальних програм. Разом із тим *важливим завданням удосконалення соціального обліку є визначення методологічних підходів, які здатні створити необхідну і достатню інформаційну базу для управління соціальною корпоративною діяльністю.*

### **Література:**

1. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально–відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку : [моногр.] / І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 495 с.
2. Соціальна відповідальність: теорія і практика розвитку : [моногр.] / [А.М. Колот, О.А. Грішнова та ін.] ; ред. А.М. Колот. – К.: КНЕУ, 2012. – 501 с.
3. Настанова з соціальної відповідальності (ISO 26000:2010). – [Чинний від 28.10.2010]. – (Міжнародний стандарт).
4. Міжнародні та національні стандарти Корпоративного управління (Збірник кодексів та принципів). Проект «Корпоративний розвиток в Україні» // Міжнародна фінансова корпорація член груп Світового банку. – 2002. – 245 с.
5. Баюра Д. Система корпоративного управління в Україні: стан та перспективи розвитку : [Моногр.] / Д.О. Баюра. – К.: Видавничо–поліграфічний цент «Київський університет», 2009. – 288 с.
6. Звіт: як СВБ розуміється та втілюється у практику українським бізнесом [Електронний ресурс] // UN House in Ukraine. – Режим доступу: [http://www.un.org.ua/files/SURVEY\\_UKR.pdf](http://www.un.org.ua/files/SURVEY_UKR.pdf). – Назва з екрана. – Доступно на 24.06.2015.
7. Діагностика стану та перспективи розвитку соціальної відповідальності в Україні (експертні оцінки) : [Моногр.] / [О.Ф. Новікова, М.С. Дейч, О.В. Панькова та ін.]. – Донецьк: [б.в.], 2013. – 296 с.
8. Хамідова О.М. Складання соціальної звітності як важливий етап реалізації соціально–відповідального маркетингу підприємства галузі мінеральних добив / О.М. Хамідова // Економіка Крима. – 2010. – № 2, (31). – С. 222–226.
9. Воробей, В. Соціальна звітність: стан та перспективи : Матеріали Зборів мережі Глобального Договору ООН (16 грудня 2009р.) / В. Воробей. – К.: ООН Україна, 2009. – 11 с.
10. Алигаджиева Е.М. Эколого–социальный учет и анализ корпоративной отчетности в условиях МСФО : автореф. дисс. на соискание ученой степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е.М. Алигаджиева. – Орел, 2010. – 24 с.
11. Король С. Нефінансова звітність підприємства / С. Король // Вісник Київського національного торговельно–економічного університету. – 2011. – № 6. – С. 102–113.

12. Руководство по отчетности в области устойчивого развития [Электронный ресурс] // Сайт Global Reporting Initiative. – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/.../Russian-G3-Reporting-Guidelines.pdf>. – Назва з екрана. – Доступно на 24.06.2015.
13. Філіппова С.В. Екологічна складова соціальної відповідальності машинобудівного підприємства [Електронний ресурс] / С.В. Філіппова, М.І. Сухотеріна // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2015. – № 1 (17). – С. 204–207. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/n1.html>.
14. Філіппова С. В. Порівняльна характеристика методик оцінки ефективності системи корпоративної соціальної відповідальності машинобудівного підприємства / С. В. Філіппова М. І. Сухотеріна // Бізнес Інформ. – 2015. – №3. – С. 284–287.
15. Філіппова С.В. Соціальна відповідальність у стратегії управління вітчизняним підприємством: проблемні питання інтегрування механізму [Електронний ресурс] / С.В. Філіппова // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2017. – № 2 (30). – С. 5-17. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2017/No2/5.pdf>
16. Сухотеріна М. І. Механізм соціальної відповідальності у стратегії корпоративного управління машинобудівного підприємства. / Дис. на здобуття наук. ступня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)/ М.І.Сухотеріна. – Одеса, 2016. – 254 с.

# ОПРИЛЮДНЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПЕРЕД СТЕЙХОЛДЕРАМИ ЯК ПЕРЕДУМОВА ПІДВИЩЕННЯ КОРПОРАТИВНОЇ СОЦІАЛЬНО-ЕКОЛОГІЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ

*Ю.В. Чорток, к.е.н., доцент*

*I.O. Макаренко, к.е.н., доцент*

*Ю.С. Серпенінова, к.е.н., доцент*

*Сумський державний університет, м. Суми*

Система європейського законодавства щодо розкриття інформації перед стейхолдерами у відповідь на глобалізаційні посткризові виклики у останні роки зазнала суттєвих змін. Зокрема було прийнято ряд ключових документів: Директиву 2013/34/ЄС щодо річної звітності, консолідований звітності та пов'язаних звітів компаній [1], Директиву 2014/95/ЄС щодо розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими величими компаніями і групами [2].

Необхідність імплементації вказаних Директив у національному обліковому регулюванні державних підприємств обумовлена не лише зобов'язаннями, взятими Україною в межах Угоди про асоціацію (2014) в частині реформування обліку, аудиту, управління державними підприємствами, але й з огляду на неефективну діяльність та непрозорість цих компаній. Більше того, непрозорість цих компаній не дозволяє використовувати їх потенціал як рушійну силу для здійснення структурних перетворень в економіці.

З метою підвищення прозорості та конкурентоспроможності державних підприємств та виконання Стратегії реформи управління державною власністю Міністерство економічного розвитку і торгівлі України рекомендує державним компаніям розкривати (з урахуванням Методичних рекомендацій щодо забезпечення прозорості і діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки, затверджених наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 116 від 11.02.2015 р.) [3] такі категорії інформації: цілі і завдання компанії; результати фінансово-господарської діяльності (ліквідність, прибутковість, ефективність використання майна та їх зміни протягом 3 років; нарахування і перерахування до бюджету відповідно до законодавства дивідендів, чистого прибутку); результати діяльності; інформацію стосовно закупівель та інвестицій; середньомісячна заробітна плата працівників, в т.ч. і керівництва, заборгованість із заробітної плати тощо.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо управління об'єктами державної та комунальної власності», який вступив в силу 25 червня 2016, державні унітарні компанії відтепер зобов'язані оприлюднювати серед іншого фінансову звітність та висновок незалежних зовнішніх аудиторів до 30 квітня.

Центром «Розвиток корпоративної соціальної відповідальності» у 2014-2015 рр. міжнародною компанією BeyondBusiness (Ізраїль) [4] за спільною методикою TransparencyInternational «Прозорість в корпоративній звітності: оцінка міжнародних компаній країн, що розвиваються» було розраховано індекс прозорості державних компаній України та досліджено прозорість найбільших державних та приватних компаній України. За результатами дослідження рівень прозорості українських державних компаній становить 21,2 балів з 100 можливих, при цьому близько половини компаній (26 з 60) мають вищий, ніж середній рівень розкриття інформації з корпоративної соціальної відповідальності (KCB) і більше, ніж половина компаній (35) мають достатньо низький рівень розкриття головних аспектів KCB – вони набрали нижчий, ніж середній бал.

У дослідженні прозорості приватних і зокрема державних компаній, проведеного у 2017 р. Transparency International Україна з метою оцінки впровадження політики відповідності нормам у найбільших компаніях країни взяли участь 50 приватних українських компаній та холдингів, що були представлені у рейтингу «Найбільші бізнеси України» журналу Forbes у 2015 році, та 50 державних українських компаній зі списку «100 найбільших державних підприємств України за 6 місяців 2015 року», що оприлюднило Міністерство економічного розвитку і торгівлі на своєму сайті.

Загальним висновком з проведеного дослідження є доволі низький рівень прозорості приватних і державних компаній у частині розкриття антикорупційних програм, етичних кодексів, комлаенс-політик (політик відповідності нормативним актами національного та наднаціонального рівня), корпоративної звітності та country-by-country reporting (звітності за платежами на користь урядів різних країн).

Серед основних напрямів підвищення прозорості державних компаній України та їх підзвітності перед стейкхолдерами необхідно навести такі:

— просування ініціатив зі складання нефінансової звітності (звіту керівництва, звіту з корпоративного управління, звіту з платежів на користь уряду), розробка методології формування індикаторів сталого розвитку, процедур їх верифікації аудиторами в рамках побудови стратегії КСВ у державному секторі;

— посилення вимог щодо якості і достовірності фінансової звітності державних компаній як СЗК та її обов'язкового аудиту, розкриття інформації щодо взаємодії зі стейкхолдерами;

— впровадження індикаторів нефінансової звітності та стратегії комунікації зі стейкхолдерами у розкриття інформації державними компаніями відповідно до стандартів Глобальної ініціативи зі звітності.

### **Література:**

1. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 [Electronic resource]. – Accessed mode: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32013L0034>. – Заголовок з екрану. (Актуально на 08.05.2018 р.)
2. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 [Electronic resource]. – Accessed mode: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>. – Заголовок з екрану. (Актуально на 08.05.2018 р.)
3. Наказ Мінекономрозвитку від 11.02.2015 №116 "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо забезпечення прозорості діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки" [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=03a54309-5c16-447f-af0f-661331c37ecb&title=NakazMinekonomrozvitkuVid11-02-2015-116-proZatverdzhenniaMetodichnikhRekomendatsiiSchodoZabezpechenniaProzorostiDiialnostiSub-ktivGospodariuvanniaDerzhavnogoSektoruEkonomiki-\(Актуально на 08.05.2018 р.\).](http://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=03a54309-5c16-447f-af0f-661331c37ecb&title=NakazMinekonomrozvitkuVid11-02-2015-116-proZatverdzhenniaMetodichnikhRekomendatsiiSchodoZabezpechenniaProzorostiDiialnostiSub-ktivGospodariuvanniaDerzhavnogoSektoruEkonomiki-(Актуально на 08.05.2018 р.).)
4. Войціцький Ю., Якимчук Д. Прозорість корпоративної звітності: оцінка найбільших приватних і державних компаній України [Електронний ресурс] / Ю. Войціцький, Д. Якимчук. – Режим доступу до ресурсу: [https://ti-ukraine.org/wp-content/uploads/2017/02/ti\\_rating\\_ukr\\_final\\_web.pdf](https://ti-ukraine.org/wp-content/uploads/2017/02/ti_rating_ukr_final_web.pdf). (Актуально на 08.05.2018 р.).

## АНАЛІЗ ЗМІН З ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА ЇЇ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

*Л.П. Шацкова, к.е.н.*

*А.А. Гриценко, студентка*

*Одеський національний політехнічний університет, Одеса*

В умовах ринкових відносин на ефективність праці, в основному, впливає «якість» існуючої системи заробітної плати. В приватному секторі ситуація з оплатою праці вже давно відрегульована, адже керівники підприємств тверезо оцінюють важливість матеріального заохочення працівників для стимулювання якісного виконання обов'язків. В бюджетній сфері ситуація дещо інша – заробітна плата регулюється на рівні держави, тому питання матеріальної мотивації працівників залишається не вирішеним. Держава досі не в змозі втілити в життя по-справжньому дієві заходи, які б дійсно посилили стимулюючу роль заробітної плати, покращивши матеріальне становище працівників.

В 2017 році почався час змін у сфері оплати праці працівників державного сектору. Вступили в силу ряд законів, які нібито «вирішили» проблеми, пов'язані з заробітною платою. Проте, зміни вплинули не тільки на матеріальне становище «бюджетників», а і додали проблем в бухгалтерській справі. Отож, було б доцільно провести аналіз цих змін, щоб переконатись в їх ефективності.

В Україні оплата праці в бюджетній сфері на сьогодні здійснюється за двома системами. Перша з них ґрунтуються на основі ЄСТС, що була затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 р. № 1298 [1]. Інша базується на основі схем посадових окладів, що регулюється спеціальними нормативно-правовими актами (оплата праці державних службовців, працівників правоохоронних органів, суддів, органів прокуратури тощо). Використання одночасно двох систем не забезпечує стандартизованого підходу до оцінки складності праці і поділу тарифних умов оплати праці для всіх працівників. В зарубіжних країнах давно практикується диференціація заробітної плати, але в випадку з Україною раціонально було б відмовитися від диференціації заробітної плати деяких категорій працівників.

Постановою Кабінету Міністрів України від 28.12.2016 № 1037 «Про оплату праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» були внесені зміни стосовно розрахунків посадових окладів та тарифні сітки. Починаючи з 1 січня 2017 року, вони розраховуються, виходячи з розміру посадового окладу (тарифної ставки) працівника 1 тарифного розряду, встановленого у розмірі прожиткового мінімуму для працездатних осіб на 1 січня календарного року. Для визначення місячного посадового окладу, ставку працівника 1-го розряду потрібно помножити на відповідних тарифних коефіцієнт. Тарифні ставки треба округлювати до цілого числа – цифри до 0,5 відкинути, а вище 0,5 – потрібно округлити до 1 гривні [2].. У 2018 році цей принцип розрахунку окладу залишився незмінним. Згідно з Законом України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» прожитковий мінімум з 1 січня 2018 року становить 1762 гривні [3].

Найбільш значиму реформу 2017 року «відчули» працівники в сфері освіти. Завдяки підвищенню тарифних розрядів вчителів з 8-12 до 10-14 розряду, помітно зросли посадові оклади, а отже доплати і надбавки, які безпосередньо залежать від розміру посадового окладу. Загалом, ріст заробітної плати педагогів склав приблизно

50%. Але для більшості сфер державного сектору підвищення окладів не стало настільки вагомим як в освітній, зокрема, не змінилися тарифні розряди у сфері охорони здоров'я.

Серед змін у сфері оплати праці, котрі набули чинності з 1 січня 2017 року найбільш вагомим є підвищення мінімального розміру заробітної плати до 3200 грн. 1 січня 2018 року знову відбулося її підвищення – до 3723 грн. [3]. Можна сказати, що таке підвищення не суттєво змінило матеріальне становище буквально всіх категорій працівників, адже, в зв'язку з інфляцією, в останні роки громадяни України стали бідніші приблизно в 3-4 рази, в порівнянні з заробітною платою, яка зросла приблизно в 2 рази.

З 01.01.2017 року в бухгалтерському обліку з'явилося таке поняття, як «доплата до мінімальної заробітної плати», адже згідно Закону України «Про оплату праці» [4] розмір зарплати за виконану місячну норму праці повинен бути не нижче розміру мінімальної заробітної плати. В цю суму не входять доплати за роботу в надурочний, нічний час в несприятливих умовах та премії до свяtkових дат. В разі, якщо нарахована заробітна плата працівника, який виконав місячну норму праці, є нижчою за розмір мінімальної заробітної плати, то потрібно проводити доплату до її рівня. Якщо працівник працює неповний робочий час, то мінімальну заробітну плату виплачують пропорційно до виконаної норми праці. З січня 2017 року запроваджено новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [5], згідно з яким рахунки мають 4-значне кодування: 1 – клас рахунку; 2 – номер синтетичного рахунку; 3 – ідентифікатор; 4 – номер субрахунку. Отже, суттєвою зміною стало введення у структуру рахунка третьої цифри, яка позначає ідентифікатор суб'єкта державного сектору: 1 – розпорядники бюджетних коштів, 2 – державні цільові фонди, 3 – державний бюджет, 4 – місцеві бюджети, 5 – рахунки органів Казначейства. У 2017 році актуальні тільки дві цифри ідентифікатора.

Згідно нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку розрахунків з оплати праці призначений синтетичний рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці». Він використовується для обліку розрахунків із заробітної плати, нарахувань стипендій студентам і аспірантам, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та інших виплат працівникам. Для обліку заробітної плати та інших виплат працівникам, які не одержані в установлений строк, призначений субрахунок 6412 «Розрахунки з депонентами». Зміни можуть здатися досить вагомими, проте це тільки з першого погляду. Стали інші номера синтетичного рахунку та субрахунків, але характеристика та найменування не змінились. Отже, ці зміни можна вважати незначними, адже сутність та призначення залишились незмінними. Що стосується вагомих змін в Плані рахунків, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, то зміни торкнулися субрахунку 6711 «Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів», за яким слід обліковувати забезпечення з відшкодування наступних (майбутніх) витрат за виплатами працівникам. Але на сьогодні жоден національний стандарт не містить визначення терміна «забезпечення». Можна припустити, що спочатку призначення цього субрахунку планувалося як створення резерву забезпечення для оплати відпусток за аналогією з обліком в госпрозрахунковому секторі, але чинні нормативи поки що такого припису й обов'язку для бюджетних установ не містять. Можливо, в найближчому часі, Міністерство Фінансів України дасть роз'яснення цьому невирішенному питанню.

Наказом №755 Міністерства Фінансів України було затверджено типові форми меморіальних ордерів та порядок їх складання для застосування розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [6]. Після запровадження нового Плану рахунків цілком таки доцільні зміни для меморіальних ордерів. Оскільки одразу

після прийняття наказу Міністерство Фінансів України не оприлюднило змінені форми, бухгалтерським службам довелось пристосовувати типові форми до нових вимог цих нормативних документів, тобто установи користувалися старими бланками, але за новими правилами. В принципі, жодна типова форма не зазнала кардинальних змін – нумерація та назви меморіальних ордерів змін не зазнали, тільки було вилучено слова «Форма №\_ (бюджет)». Щодо Меморіального ордеру № 5 (при автоматизованому веденні бухгалтерського обліку – форма № 5-авт.), в якому зводяться розрахункові відомості із заробітної плати, то змінилась титульна сторінка і відтепер зміст операцій потрібно розкривати самостійно. ЕСВ тепер нараховується на суму нарахованої заробітної плати, при тому, що до цього нарахування проводилось на три види соціальної гарантії. Також, до меморіального ордеру повинні додаватись витяги з наказів про зарахування та звільнення працівників, табелі використання робочого часу та інші документи для нарахування зарплати. В кінці місяця всі дані записуються до книги «Журнал-головна». Оскільки документ набув чинності з 12.12.2017 р., його вимоги почали вже діяти з 1 січня 2018 року.

Отже, проаналізувавши основні зміни в законодавстві, стосовно оплати праці в державному секторі, можна сказати, що вони досить не результативні. Так, підвищили мінімальну заробітну плату в 2 рази, але, враховуючи теперішній рівень життя, суттєвими ці зміни не були, тому, можна сказати, що матеріальне стимулювання працівників залишається на досить низькому рівні, що призводить до відтоку кваліфікованих кадрів з державного сектору. Зміни також додали додаткової роботи бухгалтерам, які повинні були переходити на новий План рахунків, нові форми Меморіальних ордерів та по-новому розраховувати місячний посадовий оклад з оновленими правилами доплати до мінімальної заробітної плати. Звичайно, зміни виявилися не кардинальними, але, можливо це перший крок до ідеалізації функціонування державного сектора.

### **Література:**

1. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 р. № 1298 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1298-2002>
2. Про оплату праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2016 р. № 1037 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249637026>
3. Про Державний бюджет України на 2018 рік: Закон України від 07.12.2017 р. № 2246-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2246-19>
4. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-vr>
5. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>
6. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерство Фінансів України від 08.09.2017 р. № 755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

## ОСОБЛИВОСТІ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ПОРЯДОК ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Л.П. Шацкова, к.е.н.*

*О.Л. Малін, к.ю.н.*

*М.М. Римар, студентка*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Ресторанний бізнес це сфера підприємницької діяльності, яка пов'язана з організацією специфічного виду обслуговування, задовольняє потреби клієнта в якісному харчуванні, пропонує певний перелік додаткових послуг відповідно до типу закладу та відповідає всім санітарно-гігієнічним вимогам і законодавчим нормам. До специфічних особливостей діяльності підприємств ресторанного бізнесу можна віднести:

- багатопрофільний характер;
- одиничний і дрібносерійний тип та сезонність характеру виробництва;
- відсутність залишків незавершеного виробництва;
- короткий виробничий цикл;
- висока частка ручної праці та застосування різноманітного обладнання;
- використання великого переліку сировини і матеріалів;
- обмежений термін зберігання і реалізації продукції, що випускається;
- різноманітний асортимент виробів та наданих послуг та його постійне оновлення;
- неухильне дотримання правил надання відповідних послуг, санітарних вимог.

В обов'язковому порядку при виготовленні продукції в ресторанному бізнесі потрібно дотримуватися технічних умов, державних стандартів, норм технологічних карт на страви та вироби, порядку та норм витрат сировини та втрат, які встановлені діючими нормативними документами. Підприємства ресторанного бізнесу самостійно визначають перелік страв та виробів: існуючі – виробляють і реалізують на підставі діючих збірників рецептур; на нові фірмові – складаються технологічні карти. На вибір складових переліку впливає ціла низка чинників: тип і клас підприємства, контингент відвідувачів, місце розташування і т.п.

Підприємства ресторанного бізнесу виконують такі функції: виробничу, торговельну і функцію з надання супутніх послуг з обслуговування відвідувачів. Основною функцією підприємств ресторанного бізнесу є виробнича, в процесі якої створюється продукт, визначається його споживча вартість. Взаємозв'язок між покупцем і підприємством ресторанного бізнесу, обмін товару на гроші обумовлює торгова функція. Третя функція пов'язана зі створенням комфортних умов для прийому їжі відвідувачами.

Ресторанний бізнес це не тільки надання смачних страв, заходів розважального характеру і обслуговування на високому якісному рівні, а також складна робота бухгалтерів. Бухгалтерам потрібно займатися збором і обробкою інформації про

отримані продукти, про їх витрати на виготовлення відповідного блюда і залишках, про заробітну плату працівників. Вся інформація обробляється і надходить керівнику для оцінки та аналізу отриманих даних з метою прогнозування розвитку ресторану в довгостроковій перспективі.

Специфічні особливості ресторанного бізнесу не можуть не залишити свій відбиток на ведення бухгалтерського обліку. Наприклад, розглядаючи особливості бухгалтерського обліку в даній сфері, бухгалтером вивчаються такі нюанси як, розрахунок собівартості, відображення в обліку операцій на відповідне придбання продуктів, їх зберігання, відпуск у виробництво, ціноутворення та калькуляція і багато іншого.

Особливістю обліку на підприємствах ресторанного бізнесу є те, що отримані продукти оприбутковуються за вагою брутто, а списуються за обліковими даними відпуску та реалізації готових страв та виробів. В ресторанному бізнесі ціни реалізації справ та виробів визначаються методом калькуляції. Їх розрахунок проводиться в калькуляційних картах, які складаються як на продукцію власного виробництва, так і на покупні товари. У закладах ресторанного бізнесу є обов'язковим наявність меню, в якому за кожною стравою та виробом вказуються вихід і ціну однієї порції [1].

Як правило, робота підприємств ресторанного бізнесу складається з трьох основних процесів: формування сировинної бази; виробництва готової продукції; реалізації готової продукції і покупних товарів споживачам. Відповідно, основними об'єктами обліку є: запаси; витрати, пов'язані з виготовленням та реалізацією продуктів громадського харчування; доходи від реалізації продукції. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси, витрати і доходи визначені відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку: П(С)БО 9 «Запаси» [2], П(С)БО 16 «Витрати» [3] і П(С)БО 15 «Дохід» [4].

Варто зауважити, складність обліку в ресторанному бізнесі полягає в тому, що він відображає і процеси виробництва, і процеси торгівлі, причому в поєднанні з наданням супутніх послуг. З огляду на це, в Методичних рекомендаціях № 157 [5] порядок ведення бухгалтерського обліку на підприємствах ресторанного бізнесу містить два підходи: торговельний та виробничий. Бухгалтерський облік за торговельним методом ведеться аналогічно обліку на підприємствах торгівлі. Однак застосування цього методу не узгоджується з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку та Інструкції № 291 [6] в частині правил застосування рахунків 23 «Виробництво» і 28 «Товари». За виробничим методом калькулювання собівартості готової продукції здійснюється як на виробничих підприємствах, він базується на використанні стандартних методів і прийомів бухгалтерського обліку, а саме, ведення обліку запасів відповідно до П(С)БО 9 [2] і витрат відповідно до П(С)БО 16 [3]. Він передбачає роздільне ведення обліку сировини, призначеної для виготовлення власної продукції і товарів, призначених для реалізації. На рахунок 23 «Виробництво» слід відносити тільки вартість сировини на виробництво готової продукції за його первісною вартістю, сформованої відповідно до вимог П(С)БО 9 [2]. Решта витрат, пов'язаних з виробництвом продукції: заробітна плата кухарів, нарахування на фонд оплати їх праці,

амортизація кухонного обладнання, орендна плата виробничого приміщення і т. д., враховуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», так як при виробництві великої кількості страв, їх неможливо розподілити і віднести на конкретний виріб. При цьому загальновиробничі витрати по закінченні місяця за порядком, представленим в додатку 1 до П(С)БО 16 [3], між об'єктами витрат не розподіляють, а списують на собівартість реалізованої продукції, що обумовлено відсутністю залишків незавершеного виробництва (відповідно до Санітарних правил вся продукція повинна бути реалізована за один день за винятком кондитерських виробів і напівфабрикатів) та недоцільністю трудовитрат на розподіл з огляду на короткий (одноденний) виробничий цикл, так як витрати на проведення бухгалтерських рахункових операцій за певним об'єктом витрат істотно вище, ніж очікувані підприємством вигоди від інформації, отриманої після таких рахункових операцій.

І той і інший методи схвалені компетентними органами: при цьому МФУ в листі № 21009 [7] рекомендував як базовий метод бухгалтерського обліку на підприємствах ресторанного бізнесу застосовувати виробничий метод, а МЕУ в листі № 741 [8] в якості базового вказав торговельний метод, а ведення бухгалтерського обліку згідно з виробничим методом рекомендував, зокрема, для самостійних цехів готової продукції, напівфабрикатів і кулінарних виробів. Підприємства ресторального бізнесу має право на свій розсуд вибирати метод бухгалтерського обліку, вказавши його в наказі про облікову політику підприємства. Можна запропонувати на підприємствах ресторального бізнесу, які здійснюють складний технологічний процес використовувати виробничий метод, а на підприємствах, на яких напівфабрикати та сировина проходять дуже простий технологічний процес (розігрівання, охолодження, порціювання та оформлення) – торговельний метод.

Виходячи з вищевикладеного, можна зробити висновок, що раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємствах ресторального бізнесу неможлива без врахування специфічних особливостей діяльності таких підприємств. Первінний облік на цих підприємствах має бути пристосованим до організаційних та технологічних особливостей діяльності підприємств з огляду на тривалість операційного циклу, способи та обсяги його продукту реалізації. Кожна вироблена продукція та надана послуга має свою специфіку та повинна відображатися в обліку відповідно до обраної облікової політики підприємства. При виборі оптимального підходу щодо порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємствах ресторального бізнесу потрібно приймати рішення, при якому б створювалася така система отримання інформації, яка б забезпечувала ефективне управління підприємством та примноження доходу від господарської діяльності.

### **Література:**

1. Брік С.В. Ресторанний бізнес: особливості фінансового обліку та аудиту продукції за торговельним та виробничим методами / С.В. Брік // Вісник НТУ «Харківський політехнічний інститут». – Х.: НТУ «ХПІ». – 2017. – № 45 (1266). – С. 79-82.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства Фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства Фінансів України від 29.11.1999р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами від 17.06. 2003 р. № 157: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/ME03298.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ME03298.html)
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291: Наказ Міністерства Фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
7. Щодо складу виду діяльності «громадське харчування»: Лист Міністерства Фінансів України від 11.11.2004 р. № 31-04200-30-29/21009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basekt/ua-smpnrr.htm>.
8. Щодо класифікації громадського харчування та методів калькулювання собівартості: Лист Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 05.11.2004 р. № 54-51/741 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukraine.uaprawo.net/data/base25/ukr25197.htm>

## СУЧАСНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛОВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ЛАКОФАРБОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

**Л.Ю. Шевців, к.е.н., доцент**

**Б.М. Батіг, магістр**

*Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів*

В період поглиблення інтеграційних процесів підвищуються вимоги до вітчизняних товаровиробників, що пов'язано з низькою конкурентоспроможністю української лакофарбової продукції, високими витратами на її виробництво. На практиці часто не враховуються особливості технологій організації виробничо-господарської діяльності підприємства, не забезпечується визначення собівартості продукції, яка б відображала всі витрати, понесені на її виробництво та реалізацію.

Для управління витратами і результатами, внутрішніми і зовнішніми економічними відносинами й фінансами лакофарбових підприємств, здійснюються безперервний пошук і використання найраціональніших форм і методів організації бухгалтерського обліку, контролю витрат. За даними асоціації українських виробників лакофарбової продукції, в Україні в 2014 р. діяли близько 140 підприємств, більшість з яких є малими і середніми. Серед найбільших виробників в Україні – ТОВ «Сніжка-Україна». Світовими лідерами продажів лакофарбових матеріалів є компанії PPG (США), AkzoNobel (Нідерланди) та Henkel (Німеччина). За даними аналітичної групи TransparencyMarketResearch (TMR) світовий попит на лакофарбові матеріали до 2019 року збільшиться до 153,9 млрд. дол. Однією з тенденцій 2017-2018 рр. є збільшення попиту на матеріали, що використовується для робіт з утеплення, оздоблення та декорування внутрішніх площ приміщень та фасадів будівель, що свідчить про готовність галузі до європейської інтеграції та є мотиваційним рушієм розвитку.

Традиційно облік витрат розглядається з позиції оцінки відображеніх у бухгалтерському обліку господарських операцій, здійснених результаті альтернативних управлінських рішень. Оскільки облік слугує засобом для досягнення успіху в бізнесі, тому оцінку впровадженім у компанії системі і методології обліку слід давати з позиції їх відповідності або відповідності прийнятій стратегії розвитку. Для вдосконалення бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції пропонується враховувати такі критерії: 1) відповідність стратегічним орієнтирам; 2) адаптивність до умов бізнес-середовища; 3) врахування галузевих особливостей (рис.1).

Сформовані пропозиції надають можливість використовувати ефект масштабності, мінімізуючи тим самим ризики невизначеності в умовах жорсткої конкуренції, притаманної для виробників лакофарбової продукції.

Від вибору адекватної системи калькулювання собівартості залежить забезпечення менеджерів релевантною інформацією для аналізу й прийняття рішень стосовно політики ціноутворення, управління асортиментом продукції, оптимізації рівня витрат на виробництво і структури витрат. З одного боку, система калькулювання продукції виступає головною складовою методу бухгалтерського обліку, а з другого, характеризує загальну концепцію обліку витрат підприємства, що найповніше відображає специфіку галузі діяльності підприємства, є джерелом релевантної інформації для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства. Залежно від цілей використання отриманих результатів (планування оптової та роздрібної ціни

продукції, пошук резервів зменшення необґрунтovаних витрат, аналіз розбіжностей між запланованими та фактичними показниками ефективності діяльності підприємства і т.д.) калькулювання витрат може відбуватись різними методами, кожен з яких має як переваги, так і недоліки.



Рис. 1. Вплив критеріїв на бухгалтерський облік витрат та калькулювання собівартості продукції [1].

Практична реалізація калькулювання витрат передбачає виконання завдань:

— вибір методу обліку витрат (збір інформації про витрати, аналіз загальної їхньої величини і визначення способів, що дозволяють розрахувати собівартість продукції);

— визначення об'єктів калькулювання та встановлення калькуляційних одиниць (номенклатури калькуляційних статей витрат);

— вибір методу калькулювання (важливим є вибір такого методу, який би найбільш повно враховував специфіку діяльності підприємства і не вступав у протиріччя з податковим законодавством) [2].

Зазначене свідчить про необхідність створення якісно нової обліково-контрольної системи управління витратами, яка б передбачала підвищення достовірності, оперативності, корисності й об'єктивності облікових даних і результатів контролю.

Системи обліку витрат можна класифікувати наступним чином:

- формування витрат для калькулювання та оцінки запасів;
- групування для планування і контролю;
- формування інтегрованої управлінської обліково-контрольної інформаційної системи (в якій здійснюється збір даних для будь-яких можливих потреб).

Для класифікації витрат пропонується застосовувати їх класифікатор – систематизований перелік різних об'єктів таїх властивостей [3].

Враховуючи потреби управління та специфіки діяльності підприємства, визначено етапи процесу розробки класифікатора витрат:

1-й етап: визначення цілей розробки класифікатора витрат; окреслено коло осіб, на яких будуть покладені обов'язки розробки; детальне вивчення організаційних і виробничих особливостей діяльності підприємства;

2-й етап: вибір схеми класифікації; визначення кількості рівнів класифікації; виділення центрів відповідальності; виділення центрів відповідальності та встановлення місць виникнення витрат; визначення класу витрат і об'єктів понесення витрат;

3-й етап: оформлення класифікатора, складання інструкції із застосуванням елементів класифікатора та критеріїв віднесення витрат.

Розробка класифікатора витрат на підприємстві сприяє розв'язанню проблеми уніфікації назв статей витрат і визначеню переліку витрат, що формують собівартість продукції, дозволяє гармонізувати й синхронізувати дані про витрати різних підрозділів підприємства та забезпечує точність процесу калькулювання.

Тому пропонуємо класифікувати витрати лакофарбових підприємств за функціями управління як планування, контроль і аналіз, облік за відповідними ознаками:

1. За функцією планування групування здійснюється за стадіями: господарського процесу (закупівля; зберігання товарів; реалізація продукції); періодичність виникнення (періодичні; одноразові); строки планування (короткострокові; довгострокові); за часом реагування (запізнілі; випереджаючі); за частотою здійснення (регулярні; нерегулярні).

2. Згідно обліку: за відношенням до виробничого процесу (витрати на продукцію; витрати періоду); за способом віднесення до певних об'єктів обліку (прямі; непрямі); за технологією виробництва і управління (основні; накладні; конверсійні); за календарним періодом (поточні; майбутніх періодів); за економічними елементами (матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування; амортизація; інші витрати); за калькуляційними статтями; за видами діяльності (витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності; витрати, що виникають у процесі надзвичайної діяльності); за новими об'єктами обліку (інноваційні; витрати на соціальну сферу (у т.ч. на інтелектуальний капітал); екологічні витрати; витрати на якість продукції).

3. За функцією контролю: рівень контролюваності (контрольовані; частково контролювані; неконтрольовані); порядок обчислення (фактичні; планові; нормативні); підвищення якості продукції (базові; додаткові); нових об'єктів обліку (трансакційні; трансформаційні).

4. За функцією регулювання: залежність від прийнятого управлінського рішення (релевантні; нерелевантні; диференційні); доцільність здійснення (продуктивні; непродуктивні); відношення до зміни фактора витрат (zmіnni: пропорційні, дегресивні, прогресивні; постійні; напівзмінні; напівпостійні; змішані); відношення до потужності підприємства (обов'язкові; дискреційні) [1].

Зменшення собівартості продукції сприятиме збільшенню обсягів виробництва, скорочення витрат на виробництво за рахунок підвищення рівня продуктивності праці, ощадливого використання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, скорочення непродуктивних витрат і виробництва браку. Здійснення аналізу виробничої програми (плану) збільшить випуск продукції, а під час збільшення обсягів виробництва продукції зростуть лише змінні витрати ( пряма заробітна плата основних робітників, відрядників, прямі матеріальні витрати й ін.). Відповідно сума постійних витрат не змінюється, в результаті знижується собівартість виробів. Економія заробітної плати, сировини, матеріалів, енергії тощо, сприятимуть проведенні організаційно-технічні заходи (упровадження нової більш прогресивної техніки і технології, поліпшення організації праці) щодо зниження витрат, виявлених за кожною статтею витрат.

Таким чином результати досліджень дали змогу визначити:

– критерії вдосконалення бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, завдання калькулювання витрат;

- зміна механізму управління підприємством вимагає класифікувати витрати за функціями управління (планування, контроль і аналіз, облік) за відповідними ознаками на основі створеної оперативної, гнучкої, надійної обліково-контрольної інформаційної системи;
- вдосконалення обліку та контролю витрат є передумовою ефективного управління формуванням собівартості і забезпечуватиме потреби зовнішніх користувачів і управлінського персоналу підприємства та сприятиме конкурентоспроможності лакофарбової продукції.

**Література:**

1. Скрипник М.І. Собівартість продукції (робіт, послуг) як об'єкт калькулювання та її роль в умовах економічних змін / М.І.Скрипник // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: зб. наук. праць. – ред. кол.: І.І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – ДержкомстатУкраїни, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП “Інформ.-аналіт.агентство”, 2010. – Вип. 1 (5). – С. 119–124.
2. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загально-економічними витратами підприємства: монографія / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів: Видавництво «Растр-7», 2014. – 288 с.
3. Пилипенко І. І. Облік, контроль та аналіз : словник-довідник : [навч. посіб.] / Пилипенко І. І., Пантелеєєв В. П., Шевчук В. О. та ін. ; за ред. В. П. Пантелеєєва, В. О. Шевчука. – К. :БізнесМедіа Консалтинг, 2011. – 368с.

## ЕФЕКТИВНІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

*Н.М. Шмиголь, д.е.н., професор*

*В.А. Дурнін, магістр*

*Запорізький національний університет, м. Запоріжжя*

Впровадження управлінського обліку та контролінгу на підприємствах з урахуванням конкретних умов являє собою ефективний метод господарювання в умовах ринкової економіки. Світова практика показує, збільшення ефективності виробничого процесу, обумовлене впровадженням управлінського обліку, може доходити до 25-30%. Про ефективність впровадження управлінського обліку при прийнятті управлінських рішень свідчать дані, наведені в табл. 1 [1].

Таблиця 1. Ефективність застосування управлінського обліку та контролінгу в найбільших компаніях світу

Найменування компанії	% збільшення ефективності управління	% збільшення ефективності виробничого процесу
Sony	25,0	18,4
Samsung	24,2	18,0
LG	18,7	25,9
Akai	11,8	8,4
Kodak	11,7	31,9
Nokia	10,2	25,3
Mazda	9,9	22,9
Siemens	9,3	21,5
BP	9,1	19,6
Shell	8,6	19,0
AIG	7,2	14,9

Сучасному менеджеру доводиться приймати рішення, виходячи з величезної кількості інформації, яку неможливо в повній мірі і в потрібні терміни правильно оцінити. Вирішення цієї проблеми забезпечує управлінський облік або контролінг. Можна стверджувати, що в якості інструменту менеджменту управлінський облік став системою інформаційно-аналітичної та методичної підтримки керівників в процесі аналізу, планування, прийняття управлінських рішень та контролю за всіма функціональними сферами діяльності компанії [2].

Завданнями управлінського обліку та контролінгу стають не тільки фінансові результати і забезпечення необхідною інформацією для обґрунтування управлінських рішень, а й зосередження на довгострокових грошових потоках, оцінка результатів діяльності компанії, виходячи з вартісних показників, з точки зору інвестування коштів. В сучасних умовах найприбутковішим, а тому і особливо привабливим, стає вкладення грошових капіталів для розробки високих технологій та сервісу. Це визначає швидкість окупності вкладених грошових ресурсів, зменшує залежність від забезпечення

сировиною, відкриває можливості захоплення нових сегментів ринку пропонованих товарів і послуг [3]. Участь управлінського обліку у програмі щодо визначення ефективності вкладення грошових капіталів отримує свій розвиток. Сучасні інформаційні технології стають джерелом високої продуктивності, інновацій та конкурентних переваг. Про це, зокрема, свідчать дані табл. 2.

Таблиця 2 Цілі і результати управління на основі інновацій

Показник	Кількість компаній з успішними результатами, %
Зростання задоволення запитів споживачів	78
Підвищення ступеня задоволення побажань співробітників	60
Інновації у виробництві і сервісі	59
Підвищення рентабельності	56
Зростання річного доходу	52
Сприяння споживачів в досягненні позитивних результатів	45
Скорочення плинності кадрів	37
Зниження споживчих цін	36
Прискорення виходу на ринок нових продуктів і послуг	30

Впровадження на практиці основ управлінського обліку за останні три роки дозволило багатьом компаніям істотно поліпшити господарські результати, перш за все по прибутку і рентабельності, змінити ринкові позиції і підвищити конкурентоспроможність.

Свідченням на користь цього є дані табл. 3, з яких можна зробити висновок, що впровадження програм управлінського обліку в якості повноцінної системи вимагає досить тривалого періоду, в рамках якого можливо повніше використовувати його потенціал.

Найбільш ефективним є застосування систем управлінського обліку для глобальних, стратегічних рішень. У цьому випадку, за рахунок більш ретельного опрацювання підвищується якість прийнятих рішень і, відповідно, їх результативність, що зумовлює істотне підвищення ефективності менеджменту.

Застосування інструментів управлінського обліку дозволяє підприємствам домагатися високих результатів перш за все в таких областях, як планування, прогнозування, інвестиційна привабливість, інноваційна діяльність, фінансові результати [4].

Управління підприємствами в сучасних умовах вимагає все більшої оперативності. Тому використання інформаційних систем управління підприємством є одним з найважливіших важелів розвитку бізнесу, впровадження інновацій, проведення систематичних заходів з управлінського обліку.

**Література:**

1. Боровкова В.А. Некоторые аспекты повышения эффективности системы контроллинга на торговых предприятиях. Проблемы современной экономики. 2009. № 1 (29). С. 142–147.
2. Верещагін В.В. Контролінг як система управління реальними інвестиціями торговельного підприємства [Текст] : дис. ... канд. екон. наук : 08.07.05 / Верещагін Вадим Вікторович; Київський національний торгівельно-економічний університет. Київ, 2004. 220 с.
3. Бланк, І.О. Фінансова стратегія підприємства: монографія / за заг. наук. ред І.О. Бланк, Г.В. Ситник, О.В. Корольова-Казанська, І.Г. Ганечко. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. 147 с.
4. Ковалев, С. В. Оценка эффективности управления на основе контроллинга: позитивные и негативные аспекты. Финансовый менеджмент. 2011. № 1. С. 67–78.

## НЕПРЯМЕ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ: СУЧASНИЙ СТАН

*А.О. Шолош, студентка*

*Ю.В. Ковтуненко, к.е.н.*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Основним видом непрямих податків, що функціонують у податкових системах провідних країн світу, є специфічні акцизи. Такі акцизи відіграють як одну з провідних бюджетоутворюючих ролей, так і виконують регулятивну функцію.

Акциз і ПДВ є найголовнішими з непрямих податків. Акцизом називають різновид непрямих податків на товари та послуги підприємств, що включаються безпосередньо у вигляді надбавки в ціну чи тариф. Акцизи зараховують в ціну продукції, яка йде на продаж, і послуг, тому їх кінцевими платниками виступають споживачі [1].

Форми непрямого оподаткування визначаються характером торговельної діяльності підприємств. Внутрішній торгові властиві застосування двох видів непрямих податків, таких як, універсальний та специфічний акцизи, а зовнішній – митних податків на експортні та імпортні товари

Як і інші непрямі податки специфічний акциз включається у ціну товару і, в остаточному підсумку, збирається зі споживачів продукції. Як правило, вони встановлюються на окремі групи товарів, що пов'язано із забезпеченням додаткових, нематеріальних потреб держави. Саме до специфічних акцизів належить акцизний податок на алкогольні напої, паливо, тютюнові вироби, електричну енергію тощо. На відміну від ПДВ, акцизним податком обкладаються тільки підакцизні товари та надходить специфічний акциз до бюджету тільки один раз (подальший перепродаж підакцизних товарів акцизним податком не обкладається).

Виходячи із вище сказаного, акцизи не просто надбавка до ціни, а надбавка, яка виконує певну цільову функцію. Так, економіст Т.Ф. Юткіна [2] вказує на двоякість цільової функції акцизів: по-перше, це один із важливих джерел доходів бюджету; по-друге, це засіб обмеження споживання підакцизних товарів (в основному соціально небезпечних). В цьому, по суті, вірному підході до розкриття сутності податку все ж таки акцизи представлені не в повній мірі. Вітчизняний науковець Соколовська А.М. [3] пропонує більш точне розуміння даного податку та обґруntовує необхідність його справляння наступними причинами:

1) збільшення доходів бюджету при незначному податковому навантаженні та невеликих адміністративних затратах;

2) обмеження негативних зовнішніх ефектів від споживання підакцизних товарів, зокрема таких, як тютюнові вироби та алкогольні напої, енергетичні продукти, автотранспортні засоби;

3) забезпечення справедливості оподаткування по вертикальні. Акцизи можуть сприяти підвищенню ступеня справедливості оподаткування внаслідок того, що споживачами деяких видів підакцизних товарів (бензин, предмети розкоші) є передусім

громадяни з високими та середніми доходами. Отже, запровадження специфічних акцизів підвищує податковий тягар на ці верстви населення.

Потенціал акцизного податку як фіiscalного та регулюючого інструмента, в першу чергу, визначається переліком підакцизних товарів, а також розміром і видами ставок – елементами, які встановлюються в залежності від необхідності та ступеня державного втручання в певні господарські процеси [4].

Розглянемо становлення оподаткування специфічним акцизом в Україні. Акцизний збір було запроваджено Законом України «Про акцизний збір» від 18 грудня 1991 р., який надалі було замінено Декретом Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір». Крім того, оподаткування підакцизних товарів акцизним збором здійснювалося на підставі Закону України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15 вересня 1995 року №329/95-ВР, якими визначалися основні положення оподаткування акцизним збором алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а також переліку законів України, що встановлювали ставки платежу: від 7 травня 1996 року №178/96-ВР «Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої», від 6 лютого 1996 року №30/96-ВР «Про ставки акцизного збору на тютюнові вироби», від 24 травня 1996 року №216/96-ВР «Про ставки акцизного збору на транспортні засоби» і від 11 липня 1996 року №313/96-ВР «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію)».

З прийняттям Податкового кодексу України [5] від 2 грудня 2010 р. №2755-УІ законодавчі акти, які визначали порядок обчислення і сплати акцизного збору, коло платників, ставки акцизного збору, терміни сплати та пільги в оподаткуванні, втратили чинність. У VI розділі «Акцизний податок» Податкового кодексу України передбачено всі діючі норми щодо оподаткування підакцизної продукції, встановлено ставки акцизного податку та визначено особливості оподаткування.

На даний час в Україні акцизним податком обкладаються спирт, лікеро-горілчана продукція, виноробна продукція, пиво, тютюн та тютюнові вироби, окремі транспортні засоби, деякі нафтопродукти, електрична енергія

Товари, які обкладаються акцизним збором носять назву підакцизних товарів. Перелік підакцизних товарів і ставки акцизного збору встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Товари, оподатковувані специфічними акцизами (підакцизні), володіють однією або декількома із наступних характеристик:

- їх виробництво та реалізація знаходяться під контролем держави, тобто ці товари (продукція) являють особливий інтерес для держави;
- вони характеризуються нееластичністю попиту за ціною;
- еластичність попиту щодо рівня доходу для цих товарів більше одиниці, тобто ці товари (продукція) відносяться до категорії предметів розкоші;
- їх споживання не приносить користі або з високою ймовірністю викликає негативні зовнішні ефекти.

Непряме оподаткування є одним із бюджетоутворюючих. Окрім того, відіграє важливе соціальне значення, оскільки дозволяє державі виконувати перерозподільну функцію. Чільним принципом розробки нової, оптимальної концепції оподаткування повинна бути встановлення таких правил визначення та адміністрування акцизів, які б

максимально унеможливили ухилення від оподаткування як законними, так і незаконними методами, а також забезпечили уникнення негативних наслідків шляхом гармонійного поєднання фіскальної та стимулюючої функцій податку.

**Література:**

1. Бандурка О.М. Податкове право: [науково-практичний посібник] / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров. – К.: Центр учебової літератури, 2014. – 312 с.
2. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: [учебник]/Т.Ф. Юткина. – 2-е изд., перероб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 576 с.
3. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А.М., Єфименко Т.І., Луніна І.О. та ін. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с.
4. Yu.V. Kovtunenko Analysis of indirect taxation in Ukraine: Modern state and directions of improvement [Електронний ресурс] / Yu.V. Kovtunenko, A.S. Suhoveeva, A.O. Revutskaya // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 5 (27). – С. 17-23. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2016/n5.html>
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248

## **ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ В СИСТЕМІ НАЦІОНАЛЬНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

***Н.В. Яновська, студентка***  
***науковий керівник: Н.В. Потриваєва, д.е.н., професор***  
***Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв***

Праця та її оплата як ціннісні орієнтири на сьогодні втрачають своє соціально-економічне призначення, що руйнує основи соціально-економічного розвитку суспільства. Це потребує всебічного моніторингу, аналізу і контролю за цим процесом в Україні. Заробітна плата є основним інструментом формування доходів громадян та найдієвішим стимулом підвищення якості та продуктивності праці. Першочергового значення набуває ступінь раціональності системи оплати праці, оскільки її вдала організація стає визначальним фактором суспільного, зокрема економічного прогресу і, відповідно, однією з ключових проблем діяльності як держави, так і кожного суб'єкта господарювання.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] та у НП(С)БО 1 [2] надається визначення зобов'язань як категорії бухгалтерського обліку та фінансової звітності: зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Це визначення є дуже важливим, оскільки визначає ті характеристики зобов'язань, які впливають на визнання цієї позиції як такої. Залежно від варіювання цих характеристик заборгованість може бути визнана і відображеня як зобов'язання або ні, можуть змінюватись оцінка та характеристика зобов'язань на момент здійснення бухгалтерських записів і складання фінансової звітності, та у майбутньому. З іншого боку, правила обліку зобов'язань є дуже тісно пов'язаними з іншими положеннями бухгалтерського обліку.

Порядок класифікації зобов'язань визначено НП(С)БО 1 та П(С)БО 11 «Зобов'язання» [2;3]. Основою класифікації зобов'язань є їх розподіл залежно від строку, що визначається від дати балансу до дати погашення, яка визначена умовами виникнення зобов'язання (контрактом, умовами постачання, законодавством тощо). П(С)БО 26 «Виплати працівникам» поділяє виплати працівникам на п'ять категорій: 1) поточні виплати; 2) виплати при звільненні; 3) виплати по закінченні трудової діяльності; 4) виплати інструментами власного капіталу підприємства; 5) інші довгострокові виплати [4].

Поточні виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги. Поточні зобов'язання за виплатами працівникам включають:

- заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці;
- виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час);
- премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, визнається поточним зобов'язанням. Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді. Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому час відсутності працівника на роботі підлягає оплаті. Премії та інші заохочувані виплати визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат у майбутньому.

На всіх етапах розвитку економіки заробітна плата була одним з головних інструментів матеріального стимулювання працівників та елементом мотиваційного механізму трудової активності. Від раціональної організації системи оплати праці залежить економічна ефективність підприємства як окремої трудової організації, так і якість трудового життя зайнятого населення. Характер стимулювання праці через систему її оплати визначає також і соціально-психологічний клімат трудового колективу. Тому цілком закономірним є вирішення низки питань щодо удосконалення механізму планування та використання фонду оплати праці з погляду кожної із сторін соціально-трудових відносин – держави, роботодавця і найманого працівника.

Аналіз основних досліджень і публікацій з даної проблеми показав, що в даний час на підприємствах в умовах кризи єдині підходи щодо методів та принципів планування та формування фонду оплати праці відсутні. Фонд заробітної плати підприємства є істотним елементом розподільних відносин, важливим джерелом фінансових ресурсів, які життєдіяльність і соціальні потреби працівників підприємства. Ефективність функціонування та соціальний розвиток підприємства забезпечується передусім формуванням належних індивідуальних і колективних матеріальних стимулів, провідною формою реалізації яких є науково обґрунтована система організації оплати праці різних категорій персоналу.

В першу чергу слід зазначити, що Закон України «Про оплату праці» трактує її сутність як винагороду, обчислену, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [5].

Заробітна платня є сукупністю винагород у грошовій або натуральній формі, отриманих робітниками за фактично виконану роботу, а також за періоди, які входять у робочий час. Досліджувана дефініція є одною з найскладніших економічних категорій і одне з найважливіших соціально-економічних явищ, що відображає відносини між роботодавцями та найманими працівниками і, з одного боку, є основним (і часто єдиним) джерелом доходів найманих працівників, основою матеріального добробуту членів їхніх сімей, а з іншого – для роботодавців є суттєвою часткою витрат виробництва й ефективним засобом мотивації працівників до досягнення цілей підприємства [6, с.1035].

Наразі існує велика кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами дослідників. Зважаючи на багатоаспектність досліджуваної дефініції вважаємо за доцільне розглядати її з декількох позицій, а саме: з позиції підприємця (по-перше, це стаття витрат, що знижує прибуток; по-друге, є мотиваційним чинником); з позиції працівника (є основним джерелом доходу і, як наслідок, ознакою підвищення рівня життя); як елемент ринку праці (її рівень впливає на попит та пропозицію робочої сили); як «грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності її функціонування» [7, с. 584]; як економічну категорію, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника [8, с. 185].

Грунтуючись на проведенному аналізі пропонуємо наступне визначення заробітної плати як комплексного індикатору: заробітна плата – це ціна, яку отримує працівник, як винагороду в грошовому виразі, що стимулює його до досягнення високих кінцевих результатів праці, з одного боку і елемент витрат виробництва з іншого. Таким чином, організація системи заробітної плати на підприємстві вимагає ретельно продуманих кроків з підготовки та впровадження гнучкої моделі з урахуванням критеріїв продуктивності, що підвищують зацікавленість працівників як в індивідуальних показниках, так і в кінцевих результатах роботи господарюючого суб’єкта.

Побудова систем оплати праці є досить складним завданням для будь-якого виробництва, оскільки складно врахувати всі індивідуальні нюанси в організації та структурі для кожного конкретного підприємства. Разом з тим, подальше вироблення стандартів і розробка процедур на основі найкращої практики впровадження систем організування праці на виробництві допоможе забезпечити збалансування та відповідність між індивідуальними особливостями і універсальними методиками в організуванні виробничих процесів.

Отже, облік поточних зобов'язань за виплатами працівникам на будь-якому підприємстві займає провідне місце в системі бухгалтерського обліку. Праця є найважливішим елементом витрат виробництва. Заробітна платня є основним джерелом доходу працівників підприємства, виступаючи в якості одного з найважливіших економічних важелів управління економікою. Інтеграція України в європейський простір вимагає впровадження принципово нового організаційно-економічного механізму регулювання праці та її оплати, що повинен ґрунтуватися на сучасних прогресивних міжнародних стандартах методології та організації бухгалтерського обліку, що обумовлює необхідність дослідження та оцінки ефективності організації облікових процесів і визначення основних напрямів їх удосконалення.

### **Література:**

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні / Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] — Режим доступу : [<http://www.rada.ua>].
2. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» від 21.06.1999 р. № 391/3684 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] [<http://www.rada.ua>].
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс] — Режим доступу : [<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>].
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 601 від 28.10.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
5. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] Режим доступу: [<http://www.rada.ua>].
6. Потрибаєва Н. В. Заробітна плата як дійовий інструмент активізації використання трудових ресурсів / Н. В. Потрибаєва, Т. В. Бондаренко // Глобальні і національні проблеми економіки. – Миколаїв, 2017. – Вип. 20. – С. 1032-1035. [Електронний ресурс] — Режим доступу : [<http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/handle/123456789/3130>].
7. Мочерний С. Економічна енциклопедія. – У 3-х т. – Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний – К.: Вид-во «Академія», 2008. – 864 с.
8. Тимош I.M. Економіка праці / I.M. Тимош. – Тернопіль: Астон, 2010. – 347 с.

## СЕКЦІЯ 2

# КОНТРОЛЬ, АНАЛІЗ І АУДИТ В УПРАВЛІННІ НА МІКРО- ТА МАКРОРІВНЯХ

## МОНІТОРИНГ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

*Балан А.А., к.е.н., доцент*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Поточний рік відзначиться суттєвими реформами ринку аудиторських послуг України. Реформи спіткали майже всі сфери аудиторської діяльності, зокрема: реорганізації підлягає Аудиторська палата України, яка в свою чергу частину своїх повноважень делегує Суспільному нагляду за аудиторською діяльністю; змінені вимоги щодо здобувачів сертифікату аудитора та процесу сертифікації; посилені вимоги щодо контролювання якості аудиторських послуг. Така ситуація є несприятливою для розвитку ринку аудиторських послуг і орієнтована на посилення конкурентної боротьби. Основним інструментом якої стане якість наданих аудиторських послуг. В 2017 році з перевірених 100 суб'єктів аудиторської діяльності пройшли перевірку СКЯ [1] – 76 суб'єктів; не пройшли перевірку – 19 суб'єктів; перевірку перенесено на наступний рік (дозволяється один раз за рішенням Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики з поважних причин) – 14 суб'єктів. Звідси назріла необхідність дослідження проблем організації внутрішнього контролю якості аудиторських послуг і провадження моніторингу його ефективності.

Внутрішній контроль якості аудиторських послуг – це обов'язковий комплекс заходів і процедур впроваджений аудиторською фірмою для підтвердження повноти виконання прийнятих зобов'язань в ході виконання аудиторських завдань. Моніторинг включає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, періодичну перевірку окремих завершених завдань. Відповідальність за належну організацію і провадження моніторингу несе керівник фірми та уповноважена особа, яка має достатній відповідний досвід і повноваження, здійснювати процес моніторингу [1]. Вразі неможливості визначення уповноваженої особи зі складу професіоналів фірми, керівник призначає належно кваліфіковану зовнішню особу (або Фірму), відповідальну за систему контролю якості або приймає виконання повноваження контролю якості на себе. В даному випадку, підставою проведення заходів є договір про надання послуг з моніторингу.

Але, в будь-якому разі, моніторинг містить дві складові: а) розгляд та оцінку системи контролю якості фірми та б) періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Звідси, постійний розгляд і оцінка системи контролю якості передбачає: аналіз діючої системи контролю якості, визначення і впровадження необхідних коригувальних дій і поліпшень, інформування керівника Фірми, вживання заходів контролю наслідків впровадження коригувальних дій і поліпшень.

Аналіз діючої системи проводиться за такими напрямками:

- аналіз змін визначається внесенням змін і доповнень до Професійних стандартів, законодавчих і нормативних актів України;
- аналіз письмових підтверджень відповідності політики та процедур Фірми щодо незалежності [2];

– аналіз рішень щодо прийняття нових клієнтів, продовження взаємовідносин із клієнтами та прийняття специфічних завдань.

Коригувальні дії і поліпшення, які необхідно внести в систему контролю якості Фірми розробляються Уповноваженою особою і обов'язково підлягають обговоренню персоналом із визначенням їх впливу на діяльність Фірми.

Перевірка окремих завершених завдань передбачає перевірку одного завершеного завдання на кожного керівника групи із завдання за період не більш трьох років не рідше 1 разу на рік [1]. Керівником групи перевірки може бути виключно сертифікований аудитор фірми, який не приймав участь у виконанні обраного до перевірки завдання. До складу групи не повинні входити особи, які виконували завдання або перевіряли контроль якості виконання завдання. В разі неможливості формування групи перевірки власними силами Фірма може залучати належно кваліфіковану зовнішню особу або іншу Фірму для виконання перевірки завершених завдань та інших процедур моніторингу.

Процес перевірки завершених завдань включає відбір окремих завдань, деякі з яких можуть бути відібрані без попереднього попередження групи із завдання. При визначенні обсягу перевірки Фірма бере до уваги обсяг висновків незалежної зовнішньої перевірки. При цьому незалежна зовнішня перевірка не може замінити власну внутрішню програму моніторингу фірми.

В ході перевірки керівник групи оцінює вплив недоліків, виявлених у результаті моніторингу, та визначає, чи є вони: а) окремими випадками, що не свідчать про те, що система контролю якості Фірми є не відповідною; б) системними або іншими важливими недоліками, що повторюються, які потребують термінових коригувальних дій.

За результатом перевірки керівник групи інформує відповідних керівників груп із завдання та інший відповідний персонал про недоліки, виявлені в результаті моніторингу, обговорюються рекомендації щодо відповідних коригувальних дій, визначаються строки та відповідальні особи щодо їх впровадження.

Не виконання завдань або несвоєчасне їх виконання відповідальною особою зумовлює необхідність її притягнення до дисциплінарної відповідальності.

Перед прийняттям нового завдання Уповноважена особа з контролю якості Фірми інформує керівників груп із завдань та інший відповідний персонал з результатами моніторингу системи контролю якості. Інформація щодо результатів моніторингу включає: а) опис виконаних процедур моніторингу; б) висновки, зроблені за результатами моніторингу; в) опис системних, повторюваних або інших важливих недоліків та заходів, спрямованих на їх усунення або коригування.

Отже, моніторинг внутрішнього контролю якості аудиторських послуг є складним процесом, в ході якого аналізу підлягають майже всі аспекти діяльності суб'єкта аудиторської діяльності. В конкурентній боротьбі це може бути дієвий інструмент управління ефективністю діяльності аудиторської фірми.

### **Література:**

1. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», із ост. зм. від 28.09.2017 № 349/8.2
2. Кодекс етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів [Електронний ресурс]. ].- К.: Міжнародна федерація бухгалтерів. Режим доступу: <https://195.78.68.18/minfin/document/81073/D6.pdf>

## ПРОБЛЕМИ КОМПЛЕКСНОЇ ОЦІНКИ ФІНАНСОВОГО СТАНУ В УМОВАХ БЕЗПЕКООРИЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА

**Л.О. Волощук, д.е.н., доцент**

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Безпекоорієнтоване управління розвитком підприємства в першу чергу потребує постійного моніторингу рівня його економічної безпеки, впливу її чинників на процеси розвитку, та, навпаки, впливу процесу та результатів розвитку на складові та загальний рівень економічної безпеки підприємства. Найбільш доступним об'єктом такого моніторингу є фінансово-економічна безпека (фінансова складова економічної безпеки) підприємства, рівень якої неодмінно пов'язаний з параметрами фінансового стану. Отже, моніторинг фінансово-економічної безпеки підприємства (ФЕБП) може ґрунтуватись, але не обмежуватись, на підходах, методах та інструментах аналізу та оцінки фінансового стану. І цей підхід є достатньо часто згадуваним у працях фахівців [1,2,3,4].

Сучасний інструментарій фінансового аналізу є достатньо широким та всебічно охоплює різні характеристики фінансового стану та ефективності підприємства: платоспроможність та ліквідність, фінансову стійкість, кредитоспроможність, ділову активність, рентабельність тощо. Дослідження існуючих підходів до оцінювання ФЕБП (функціонального, індикаторного, вузькофункціонального, ризикового, матричного тощо) свідчать, що в кожному з них так чи інакше застосовуються певні показники оцінки фінансового стану [5].

При виборі інструментів фінансового аналізу, що застосовуються при комплексному оцінюванні фінансового стану та фінансово-економічної безпеки підприємства можна виокремити два основні підходи: 1) за системою показників фінансового стану; 2) за інтегральним показником, визначення якого ґрунтується на різних моделях інтегральної оцінки (факторних, статистичної середньої, тощо), що дозволяє отримати єдину кількісну та відповідну дескриптивну оцінку фінансового стану та рівня фінансово-економічної безпеки підприємства.

Одним з прикладів першого підходу можна зазначити наведену в [2] систему з 9 фінансових показників, можливі значення яких ранжовані за рівнем фінансово-економічної безпеки – низький, середній, високий. Недоліком даної розробки слід зазначити відсутність рекомендацій щодо інтегральної оцінки, що ускладнює порівняння результатів такого аналізу у часі та просторі. Водночас, усунути їх можливо, як найменш, за рахунок запровадження бальної оцінки рівня ФЕБП: «1» - низький, «2» - середній, «3» - високий, за кожним показником, що, в свою чергу, дозволить застосувати, як найменш, методи середньої (арифметичної або зваженої в залежності від вагомості показників системи) для отримання інтегральної бальної оцінки ФЕБП.

Серед інтегральних моделей, застосовуваних для комплексної оцінки фінансового стану та визначення відповідного рівня ФЕБП слід відзначити відомі факторні моделі прогнозування банкрутства (Альтмана, Спрінгейта, Таффлера, модель R, універсальна дискримінантна функція О.Терещенка тощо). Взаємозв'язок понять ймовірності банкрутства та фінансово-економічної безпеки дає певну можливість застосування

пропонованих у моделях шкал визначення рівня ймовірності банкрутства (в залежності від отриманого значення інтегрального показника моделі) до визначення рівня ФЕБП [5]. За більшістю моделей отримаємо висновок: чим більше значення інтегрального показника тим нижчий рівень ймовірності банкрутства та, відповідно, вищий рівень фінансово-економічної безпеки підприємства.

Такий інструментарій є дуже зручним у застосуванні, адже засновується на відомих десятиріччями апробованих моделях, розрахунок часткових показників яких є чітко визначеним та заснованим на даних фінансової звітності підприємств. Додатково, застосування бальної (дискретної) шкали рівнів ФЕБП поряд з їх дескриптивним визначенням, надає можливість порівняльного аналізу в часовому та просторовому розрізах, отримання усередненої оцінки рівня ФЕБП за групами підприємств.

Водночас, й ці інструменти мають певні недоліки при застосуванні на у вітчизняній практиці. Як свідчать дані численних розрахунків майже всі збиткові підприємства за діапазоном значень інтегрального показника потрапляють в зону низького або вкрай низького рівня ФЕБП. З одного боку, це здається очевидним, проте, з іншого, не завжди відповідає реаліям. Так, в процесі розвитку підприємства часто демонструють погіршення фінансового стану, збиткові фінансові результати (зокрема, за чистим прибутком), де, водночас, можна спостерігати значний вплив витрат неопераційної діяльності на зміну фінансових результатів в бік збитків. Проте, висновок щодо високої ймовірності банкрутства таких підприємств може бути передчасним, й в багатьох випадках такі підприємства є вельми конкурентоспроможними та життезадатними. Питання чому показники фінансової звітності, зокрема в частині фінансових результатів, не завжди віddзеркалюють реальний стан та тенденції розвитку підприємства, є темою окремої дискусії.

Ще одним недоліком вищезгаданих моделей є їх статичність, обумовлена використанням в якості базових розрахункових показників моделей статичних показників фінансової звітності підприємства на певний момент часу, що не дозволяє врахувати вплив тенденцій та ознак розвитку підприємства за фінансовими показниками, на рівень фінансово-економічної безпеки.

Альтернативою можуть виступати динамічні моделі інтегральної оцінки фінансового стану. В своїй основі вони мають не самі показники фінансової звітності або окремі показники фінансового стану, а їх динамічні індекси.

Одним з інструментів динамічного фінансового аналізу є так зване «золоте правило економіки підприємства». Його розширенна модель (1), що на відміну від базової враховує не тільки зростання чистого прибутку, але й валового прибутку та фінансового результату операційної діяльності, дозволяє виокремити 5 ознак розвитку підприємства, кожна з яких віddзеркалюється у виконанні кожної з 5-ти умов нерівності [5].

$$T_{\Phi P(VP, FROD, CP)} > T_{ep} > T_{eb} > 0 \quad (>100\%), \quad (1)$$

де  $T_{\Phi P(VP, FROD, CP)}$  – темп приросту фінансових результатів діяльності: валового прибутку, фінансового результату операційної діяльності, чистого прибутку, відповідно, %;  $T_{ep}$  – темп приросту виручки від реалізації продукції, робіт та послуг, %;  $T_{eb}$  – темп приросту вартості активів підприємства (валюти балансу), %.

Так, невиконання всіх або окремих умов «золотого правила» свідчить про прояв фінансових ризиків діяльності підприємства в розрізі визначених методологією бухгалтерського обліку та звітності видів його діяльності: основної операційної, операційної, інвестиційної та фінансової.

Як свідчать дані розрахунків, сuto математичне застосування даної нерівності є вкрай обмеженим, адже можливе лише для тих підприємств, що мають позитивні фінансові результати. Розрахунок динамічних індексів в умовах збитковості є недоцільним. З врахуванням означених особливостей пропонується визначати виконання кожної з умов не тільки математично (що можливе лише у додатній площині базових показників), але й логічно, що можливо із застосуванням бінарної шкали – «1» - «так» чи «0» - «ні». Важливим уточненням є те, що, на відміну від стандартних моделей показників фінансового аналізу, перехід підприємства із зони збитковості в зону прибутковості, а також скорочення збитків, ураховується як позитивне явище та виконання умови розвитку, адже скорочення збитків досягається за рахунок отриманого прибутку звітного періоду.

Відповідно, інтегральний показник розвитку може змінюватись в діапазоні [0-5] з шагом 1, або діапазоні [0-1] з шагом 0,2 (за припущенням, що всі ознаки розвитку є рівнозначними для інтегральної оцінки).

Більш деталізована оцінка може ґрунтуватись на системі показників–індикаторів розвитку. Так, в [5] наведено систему з 24 базових показників фінансового стану та ефективності, зростання яких свідчить про позитивні зміни фінансового стану та тенденції розвитку. Оцінювання розвитку здійснюється саме за індексами динаміки базових показників. Таким чином, інтегральна оцінка може бути отримана за моделлю середньої геометричної. Проте, такий підхід до інтегральної оцінки є також придатним лише для тих підприємств, що мають позитивні значення всіх показників в системі, зокрема, показників рентабельності. Альтернативою є застосування додаткової бінарної оцінки: «1» - у випадку позитивної зміни часткового базового показника, «0» - у випадку негативної зміни. Як і у випадку попередньої моделі, скорочення збитків підприємства, або перехід із зони збитків в зону прибутків слід оцінювати як позитивну зміну показника, зважаючи на те, що математично темп його приросту у такому випадку розрахувати неможливо. Відповідно, інтегральний показник розвитку буде змінюватись в діапазоні [0-24] з шагом 1.

Наведений підхід, за рахунок охоплення більшої кількості показників, є, напевно, більш точним ніж попередній. Проте, серед напрямів його подальшого удосконалення варто зазначити введення вагових коефіцієнтів до кожного з показників системи. Для цього можуть бути застосовані методи експертних оцінок та апріорного ранжування.

Слід також зауважити, що в основі всіх розглянутих моделей оцінювання ФЕБП лежать майже одні й ті ж самі базові фінансові показники (рентабельності, оборотності, фінансової незалежності, тощо). Проте, застосування у динамічному підході розрахунку інтегрального показника прийомів нечіткої логіки дозволяє визначити ті ознаки розвитку підприємства, які не враховуються у статичних моделях внаслідок сuto статистичних методів розрахунку.

Аналогічно з попередньо згаданими моделями значення інтегральних показників можуть розподілятися за певною шкалою визначення рівня фінансово-економічної безпеки (табл. 1).

Таблиця 1. Шкала визначення рівня фінансово-економічної безпеки в умовах розвитку підприємства за інтегральним показником розвитку

Показники	Значення				
1. Інтегральний показник економічного розвитку підприємства (в діапазоні [0-1], з кроком 0,2)	0; 0,2	0,4	0,6	0,8	1,0
2. Інтегральний показник економічного розвитку підприємства (в діапазоні [0-24], з кроком 1,0)	0-4	5-9	10-14	15-19	20-24
3. Рівень фінансово-економічної безпеки	дуже низький	низький	середній	високий	дуже високий
4. Балльна оцінка	1	2	3	4	5

Запропоновані рекомендації щодо використання динамічних моделей фінансового аналізу можуть бути корисними, перш за все, для зовнішнього оцінювання фінансово-економічної безпеки будь-яких підприємств, їх груп, а також при їх ранжуванні. Наведений інструментарій є практичним та доступним у використанні засобом експрес-оцінки. Звичайно, внутрішнє оцінювання економічної безпеки підприємства в процесі його розвитку потребує більш системного підходу, охоплення внутрішніх та зовнішніх чинників з урахуванням їх взаємозв'язків та взаємопливу, застосування більш широкого спектру аналітичних інструментів та облікової інформації для отримання більш достовірного визначення рівня фінансово-економічної безпеки підприємства.

Наприкінці слід зазначити, що всі наведені моделі, як то відомі статистичні, так й запропоновані динамічні, збігаються в тому, що рівень ФЕБП зростає із зростанням значення інтегрального показника. Тобто, чим більше значення відповідних показників фінансового стану підприємства або темпів їх зростання, що є складовими інтегральних моделей, тим кращий рівень його фінансового стану та вищий рівень його фінансово-економічної безпеки. Щодо оцінки фінансового стану підприємства на певний момент часу – з цим твердженням можна, напевне, погодитись. Проте, щодо оцінки рівня ФЕБП воно не є настільки однозначним та беззаперечним. На практиці надвисокі темпи розвитку підприємства, зазвичай спричиняють обурення зовнішнього середовища у відповідь на його швидке економічне зростання, та викликають додаткові загрози та ризики розвитку, що обумовлює необхідність розроблення та запровадження комплексу додаткових заходів з їх попередження, захисту результатів розвитку підприємства для збереження високого рівня економічної безпеки. Отже, дуже високий рівень ФЕБП в умовах розвитку, можна вважати таким умовно. І напевне, вельми доцільними є подальші дослідження безпекозабезпечувальної діяльності підприємств, що внаслідок стрімкого розвитку, зокрема інноваційного, потрапляють в зону «дуже високого» рівня ФЕБП. А також, інструментів аналізу та оцінювання, що дозволяють ідентифікувати в цій

зоні певні ознаки, порогові значення показників тощо, що сигналізуватимуть про потенційні загрози та зниження рівня фінансово-економічної безпеки.

**Література:**

1. Козаченко Г. В. Оцінювання економічної безпеки підприємства: аналіз основних підходів / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов. — В кн.: Менеджмент безпеки держави, регіону, підприємства: проблеми і виклики сьогодення : [монографія]; за заг. ред. З. Б. Живко, І. Г. Бабець. — Львів: Ліга-Прес, 2015. — С. 238–251.
2. Гнілицька Л. В. Теоретико–методичні та прикладні основи забезпечення економічної безпеки суб’єктів господарської діяльності : монографія / Л. В. Гнілицька, А. І. Захаров, П. Я. Пригунов. – К. : Дорадо-Друк, 2011. – 290 с.
3. Отенко І. П. Оцінювання економічної безпеки в процесах розвитку підприємства / Отенко І. П., Яртим І. А. // Бізнес Інформ, № 11,2013. —С.255–261
4. Єршова Н.Ю. Діагностика у системі антикризового управління машинобудівними підприємствами : автореферат дисертації на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук; Спец. 08.00.04 – «Економіка та управління підприємствами / Наталія Єршова; Нац. техн. унів. «Харківський політехнічний інститут». – Х., 2009. – 20 с.
5. Волошук Л.О. Інноваційний розвиток та економічна безпека промислових підприємств: проблеми комплексного управління : [моногр.] / Л.О. Волошук. – Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. – 396 с. Режим доступу:[http://economics.opu.ua/naukova-baza/voloschuk\\_2015.pdf](http://economics.opu.ua/naukova-baza/voloschuk_2015.pdf)

## КОНТРОЛЬ ОРЕНДОВАНИХ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

*A.O. Денисова, студентка  
науковий керівник: Ю.Ю. Чебан, к.е.н., доцент  
Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв*

Контроль за використанням та охороною земель є однією з важливих функцій державного управління. Його завдання полягають у забезпеченні додержання органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями і громадянами вимог земельного законодавства України. Цей контроль здійснюється за усіма без винятку суб'єктами земельних відносин і стосується всіх земель незалежно від форм власності. Інформація бухгалтерського обліку та дані оцінки земельних ресурсів є інформаційною базою для здійснення їх економічного контролю.

Під контролем земельних ресурсів сільського господарства розуміють заходи впливу, що підтримують операції із земельними ресурсами сільського господарства, сільськогосподарське землекористування та земельні відносини в сільському господарстві в межах законності та спрямовані на забезпечення сталого економічного розвитку сільського господарства і національної економіки в цілому, а також захищають інтереси різних суб'єктів сільськогосподарського землекористування. Система контролю земельних ресурсів сільського господарства формується під дією умов середовища землекористування, зокрема, економічних, політичних, правових, соціальних та інших факторів зовнішнього середовища, які формують його структуру, визначають об'єкти, суб'єкти та інформаційну базу.

У межах дослідження об'єктами економічного контролю визначено земельні ресурси сільського господарства та відносини, які виникають під час їх використання у господарській діяльності землекористувачів.

Виділяють три групи суб'єктів контролю:

- органи державної влади та міжнародні інституції у межах їх підпорядкованості та компетенцій;
- місцеві громади, до яких територіально належать відповідні земельні ресурси сільського господарства;
- власники земельних ресурсів та землекористувачі, які мають безпосередні права користування та розпорядження земельними ділянками.

Кожна із цих груп суттєво відрізняється за своїми інтересами в сфері землекористування, стратегічними завданнями, компетенціями та формами контролю.

Отже, метою контролю земельних ресурсів сільського господарства є забезпечення законності, ефективності та екологічної безпеки сільськогосподарського землекористування.

Ефективне управління землекористуванням не можливе без відповідного обліково-контрольного забезпечення. Бухгалтерський облік забезпечує користувачів необхідною ім інформацією про стан землекористування для прийняття зважених управлінських рішень. Так, інвентаризація земельних ресурсів сільського господарства, на відміну від інвентаризації інших господарських активів, повинна включати:

- перевірку достовірності та правильності оформлення документів, якими підтверджуються права землекористувача на використання земельної ділянки у виробництві сільськогосподарської продукції;

- порівняння фактичних даних щодо статусу, стану, площі та розташування земельної ділянки із даними бухгалтерського обліку;
- зіставлення інформації про використання земельної ділянки та її цільове призначення;
- дослідження якісних показників ґрунтів.

Доцільним вважаємо також звіряння задокументованих результатів інвентаризації та даних Державного земельного кадастру.

Проведення інвентаризації земельних ділянок потребує наявності інвентаризаційних документів, які б враховували особливості землі як еколого-економічного активу.

Типовими формами таких інвентаризаційних документів, зокрема, інвентаризаційний опис та паспорт екологічного контролю, в яких враховуються особливості та властивості, притаманні лише землі як об'єкту бухгалтерського обліку і контролю.

Така система контролю забезпечує різнорівневі управлінські структури інформацією, необхідною для прийняття та реалізації зважених рішень в межах своєї компетенції.

Для забезпечення контролю і виконання визначених напрямів, вважаємо за доцільне доповнити чинні реквізити договору оренди землі досліджуваного підприємства, які для наочності виділено курсивом (табл. 1).

Таблиця 1. Чинні та запропоновані реквізити договору оренди землі у ТОВ «Нива-Союз» Доманівського району Миколаївської області

Реквізити договору оренди	Пояснення
Предмет договору	Орендар, в якому районі знаходиться земельна ділянка.
Об'єкт оренди	Загальна площа земельної ділянки та нормативна грошова оцінка землі.
Строк дії договору	Строк оренди земельної ділянки.
Орендна плата	Сума орендної плати, який відсоток складає від загальної грошової оцінки та в які строки треба її сплатити.
Умови використання земельної ділянки	Для яких цілей орендується земля та стан об'єкта оренди.
Умови і терміни передачі земельної ділянки	Передача земельної ділянки здійснюється без розроблення проекту відведення. Передача земельної ділянки орендарю здійснюється після державної реєстрації договору за актом її приймання-передачі.
Умови повернення земельної ділянки	В якому стані повинен орендар повернути земельну ділянку орендодавцю. Умови, коли орендар має право на відшкодування збитків.
Обмеження (обтяження) щодо використання земельної ділянки	На орендовану земельну ділянку не встановлено обмеження (обтяження) та інші права третіх осіб.
Інші права та обов'язки сторін	Що може вимагати орендодавець від орендаря.
Відповідальність сторін за невиконання або неналежне виконання договору	Хто і як несе відповідальність.

## Продовження таблиці 1

Прикінцеві положення	Коли набирає чинності договір оренди; скільки примірників договору; невід'ємні частини договору.
Реквізити сторін	Орендодавець: ПІБ, серія та номер паспорта, ким і коли було видано паспорт, адреса проживання, ідентифікаційний номер, підпис. Орендатор: Назва підприємства, юридична адреса, поштова адреса, п/р, МФО, ОКПО, № свідоцтва, ідентифікаційний №, штамп підприємства та підпис керівника.
Підтримка якісних характеристик земельної ділянки	Можливості підтримки і перелік заходів
Відшкодування витрат	Відшкодування суб'єктами оренди витрат, пов'язаних із порушенням умов договору

Отже, в основу методики внутрішньогосподарського контролю покладено три складові, а саме: документальний, організаційний контроль та аналітичні процедури. Це допоможе при здійснюванні оптимального комплексу проведення контрольних процедур, їх послідовності та розкритті оцінки результатів орендних операцій.

Вищезазначені елементи контролю орендних відносин мають бути відображеними у обліковій політиці підприємства.

## ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ПЕРЕД БАНКОМ: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛЮ

*К.П. Драгота, студентка*

*В.О. Броніцька, студентка*

*науковий керівник: Ю.Ю. Чебан, к.е.н., доцент*

*Миколаївський національний аграрний університет м. Миколаїв*

Раціональна організація контролю за станом розрахунків повинна сприяти зміцненню договірної та платіжної дисципліни, прискорення оборотності оборотного капіталу і, отже, зміцненню фінансового стану підприємств. Тому при здійсненні контролю на підприємстві першочергову увагу потрібно приділяти контролю стану зобов'язань, зокрема перед банком, що підтверджує актуальність обраної теми у контексті дослідження обліку адміністративних витрат.

Питання обліку і контролю зобов'язань перед банком досліджували у своїх працях такі вчені як І. Губіна, М.Д. Білик, О.М. Мельник, І.В. Орлов, В.В. Сопко, П. Сук та інші. Водночас, існує потреба у подальшому їхньому дослідження та вдосконаленні.

Контроль отримання, використання, погашення кредитів банків включає перевірку повноти і правильності використання кредитів, ефективності та своєчасності їх повернення. Кредити надаються, як правило, безготівкові через оплату розрахунково-грошових документів, а їх погашення може здійснюватись одноразово або за графіком.

Аналізуються дані рахунків 60 «Короткострокові кредити банків» та 50 «Довгострокові кредити банків», уточнюється виконання умов кредитних договорів, стан погашення заборгованості з кредитів і процентів, визначається цільове використання позик.

За наявності прострочених кредитів надання нових зазвичай не допускається. За обслуговування кредитної лінії позичальник сплачує банку-кредитору комісійні, що нараховуються на всю суму наданого кредиту.

Процентні ставки за користування кредитом, обумовлені в кредитному договорі, нараховуються банком і сплачуються позичальником не рідше як один раз у кварталі платіжним дорученням. У разі відмови від сплати боргів за позичками банк стягує борги у претензійно-позовному порядку.

Для проведення ефективної перевірки операцій підприємства щодо отримання і використання кредитів та позик, як правило, дотримуються певної послідовності:

– оцінка правильності оформлення укладених господарських договорів; - перевірка даних реєстрів обліку кредитів і позик та звіряння їх з рахунками Головної книги;

– підтвердження величини заборгованості за кредитами і позиками; - перевірка цільового використання кредитів та позик, повноти і своєчасності розрахунків за ними, правильності обліку процентів за використання позикових коштів для цілей оподаткування;

– перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку кредитів і позик та відсотків за ними [1].

До складу інформаційної бази внутрішнього контролю адміністративних і фінансових витрат підприємства увійдуть:

- нормативно-правові акти щодо законності господарської діяльності та організації обліку;
- нормативні акти щодо регламентування складу адміністративних і фінансових витрат, їх обліку та списання;
- інформація про облікову політику підприємства;
- договори на отримання кредитів та розрахунково-касове обслуговування, а також на надання інших послуг банком;
- планово-нормативна інформація про адміністративні і фінансові витрати підприємства;
- внутрішня організаційно-розворядча документація;
- матеріали попередніх перевірок;
- первинні і зведені облікові документи та реєстри аналітичного і синтетичного обліку адміністративних і фінансових витрат;
- фінансова звітність.

Контроль включає вивчення кредитного договору, у якому вказуються: об'єкт кредитування, строк видачі та повернення кредиту, форма забезпечення зобов'язань, процентні ставки та порядок їх сплати, права та обов'язки сторін, інші умови.

Можливі порушення та зловживання:

- відсутність договору позики або складання його з порушеннями, відсутність договору з банком про пролонгацію кредиту;
- неналежне ведення обліку (неправильна кореспонденція рахунків, відсутність аналітичного обліку);
- неправильний облік витрат щодо сплати відсотків за кредитами та позиками під час включення їх до собівартості;
- нецільове використання коштів кредитів банків;
- несвоєчасне погашення банківських позик та неправильне відображення їх в обліку;
- помилки під час списання з балансу кредиторської заборгованості, строк позовної давності по якій минув тощо [2].

За даними балансу і записами в реєстрах аналітичного обліку встановлюють цільове використання позики. Перевіряють правильність відомостей про забезпечення виданих позик, наявність власних оборотних коштів у товарних запасах, повноту використання позик на тимчасові потреби, під нормативні запаси матеріальних цінностей. Особливій перевірці підлягають факти виникнення простроченої заборгованості, при цьому встановлюють причини, суму збитків від сплати процентів за підвищеною ставкою, перевіряють ефективність заходів щодо погашення прострочених позик, з оздоровлення фінансового стану підприємства.

Перевірку кредитних операцій здійснюють паралельно з аналізом виконання плану товарообороту і стану товарних запасів.

Типовими порушеннями є включення до забезпечення безтоварних рахунків при кредитуванні під розрахункові документи в дорозі не кредитованих товарно-

матеріальних цінностей, неточні відомості про склад товарних запасів сезонного нагромадження. Якщо підприємство одержало позику під товари сезонного зберігання, доцільно звірити суму фактичних залишків товарів сезонного зберігання з даними, поданими у банк.

Основними завданнями внутрішнього контролю фінансових і адміністративних витрат підприємств, з виникненням яких пов'язані зобов'язання підприємства перед банком, є:

- формування ефективних інформаційних потоків, що задовольнили б потреби керівництва підприємства та його структурних підрозділів у достатній інформації для прийняття необхідних стратегічних та оперативних рішень;
- отримання необхідних для внутрішньогосподарських потреб управління і складання фінансової та управлінської звітності даних про адміністративні та фінансові витрати;
- забезпечення достовірного відображення в оперативному, управлінському та фінансовому обліку, а також у внутрішньогосподарській звітності фактичної величини адміністративних і фінансових витрат підприємства;
- забезпечення віднесення таких витрат саме до адміністративних і фінансових та не включення їх до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) [3].

### **Література:**

1. Кобилянська О.І. Фінансовий кредит як форма залученого капіталу: економічна сутність, процес отримання, погашення, оподаткування та відображення в обліку. / Кобилянська О.І. // Облік і фінанси в АПК. – 2010. – №2.
2. Сейко С.І. Фінансовий кредит: економічна сутність, оподаткування та відображення в обліку / С.І. Сейко // Економіка. Управління. Інновації. – Випуск №2 (10). – 2013. – С. 25-40.
3. Орлов І.В. Теорія та методологія бухгалтерського обліку і контролю зобов'язань суб'єктів господарювання / І.В. Орлов // автореферат на здобуття наук. ступеня доктора економ. наук. – Житомир. – 2011. – 39 с.

## **МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО АНАЛІЗУ ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ДЛЯ ПРОГНОЗУВАННЯ РОЗВИТКУ БІЗНЕС-СТРУКТУР**

*Єрикова Н.Ю., к.е.н., професор*

*Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», м. Харків*

Забезпечення довгострокового функціонування та розвитку бізнес-структур в інноваційно-орієнтованій економіці залежить від наявності грошових коштів, фінансових вкладень, дебіторської заборгованості, які впливають на поточний фінансовий стан, фінансово-економічні показники діяльності (платоспроможність, фінансову стійкість), конкурентоспроможність, прийняття управлінських рішень. Більша частина вітчизняних підприємств характеризується низькою платоспроможністю, основними причинами якої є: помилкове визначення плану виробництва, втрата ефективних каналів збути, неефективне використання трудових і матеріальних ресурсів, низька забезпеченість підприємства власними оборотними активами.

Дослідженню питань аналізу платоспроможності та ліквідності присвячено праці вчених, серед яких: Дж. К. Ван Хорн, О.Є. Гудзь, Б. Грабовецький, Н.М. Давиденко, А.І. Ковалев, Г.О. Крамаренко, Ю.С. Цал-Цалко, О.Є. Чорна, А.Д. Шеремет та інші [1-4]. Вчені визначають платоспроможність найважливішою характеристикою ритмічності і стійкості поточної діяльності бізнес-структур, а також те, що будь-які поточні операції на підприємстві негайно позначаються на рівні його платоспроможності.

Б. Грабовецький зазначає, що ліквідність і платоспроможність подібні між собою поняття, проте не однозначні, оскільки платоспроможність – це здатність підприємства розраховуватись за борговими зобов'язаннями на конкретний момент, а ліквідність відображає не тільки поточний стан, але й перспективу [1, с.213]. Варто зазначити, що платоспроможність бізнес-структур визначається факторами: зовнішніми (потреба покупців регулярно купувати і здатність сплачувати вартість продукції даного підприємства; рівень та волатильність цін на продукцію та послуги; якість законодавчого та податкового режиму) та внутрішніми (рівень інноваційної та ділової активності; рівень розвитку та реалізації людського капіталу; асортимент і якість продукції; якість менеджменту і маркетингу). Ознаками платоспроможності є: наявність в достатньому обсязі коштів на розрахунковому рахунку і відсутність простроченої кредиторської заборгованості. Можна виділити поточну і очікувану платоспроможність. Поточна платоспроможність визначається на дату складання балансу. Підприємство вважається платоспроможним, якщо у нього немає простроченої заборгованості постачальникам, за банківськими позичками та за іншими розрахунками. Очікувана платоспроможність визначається на певну майбутню дату зіставленням платіжних засобів і першочергових зобов'язань на цю дату.

Найбільш поширеною характеристикою платоспроможності бізнес-структур є коефіцієнти і подальша інтерпретація їх динаміки. А.Д. Шеремет для оцінки платоспроможності і ліквідності пропонує використовувати такі коефіцієнти, як поточний коефіцієнт ліквідності, критичний коефіцієнт ліквідності, індекс постійного активу, коефіцієнт автономії, а також забезпечення запасів власними оборотними засобами [4].

З метою удосконалення методів аналізу платоспроможності підприємств пропонуємо наступну методику (рис. 1).

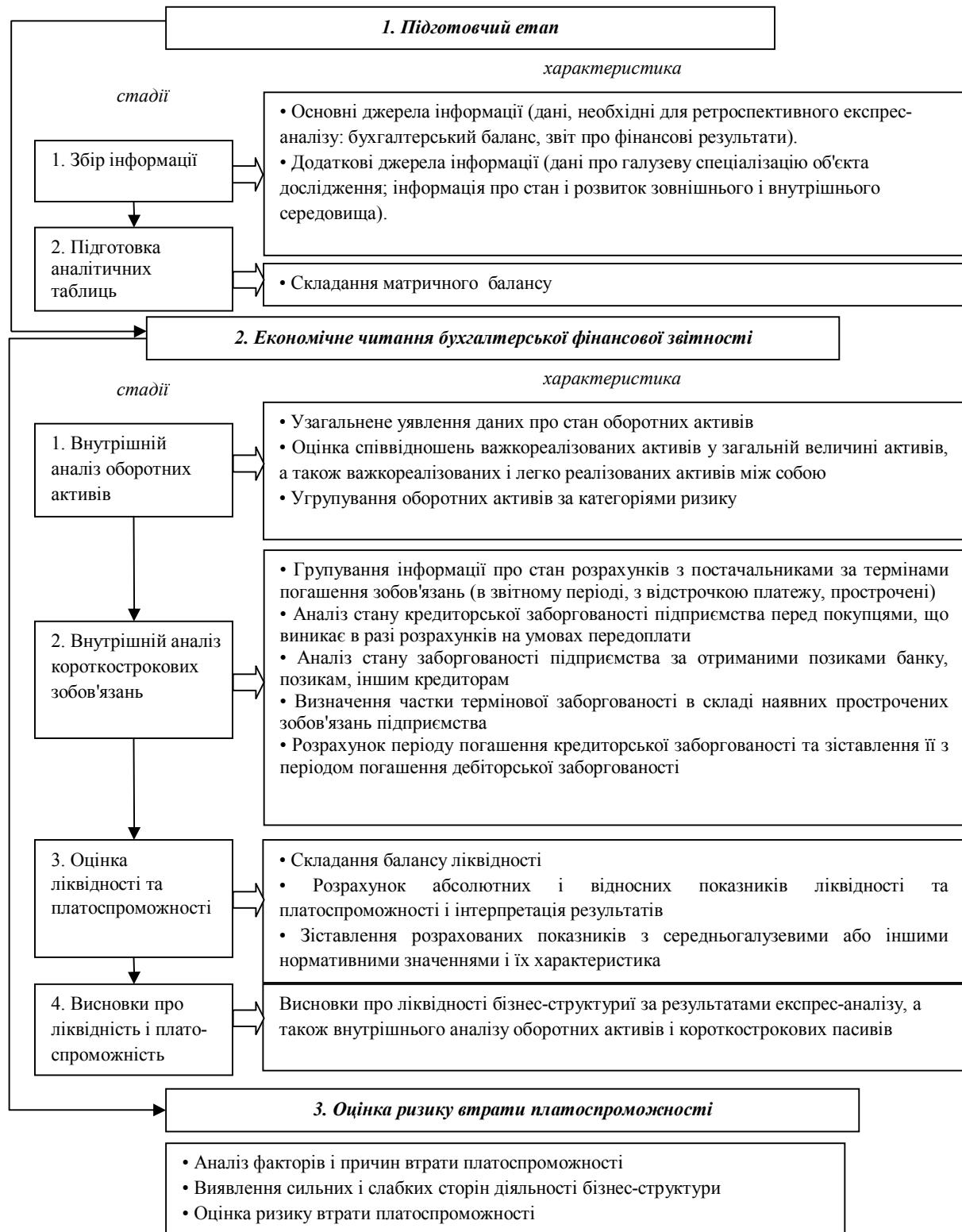


Рисунок 1. Алгоритм аналізу платоспроможності бізнес-структур

З представленого алгоритму видно, що аналітику для оцінки платоспроможності бізнес-структурі важливо обґрунтувати і застосувати таку методику, яка дозволить отримати найбільш наближені або точні значення, що характеризують її рівень.

В представленому алгоритмі інформаційне забезпечення є першочерговим етапом та необхідною умовою організації і проведення аналізу рівня платоспроможності. Саме тому, бізнес-одиниці рекомендується зібрати максимально повну інформацію для оцінки рівня платоспроможності підприємства. Саме від якості, змісту і складу вихідних даних залежить ефективність аналітичного дослідження, об'єктивність і цінність його результатів.

Аналіз і оцінка платоспроможності бізнес-структур завершується розробкою заходів, спрямованих на її поліпшення або підтримання. Оскільки в умовах волантільноті ринку важливим є не тільки систематичне оцінювання рівня платоспроможності, а й управління нею з метою досягнення такої оптимальної поточної платоспроможності, яка найкращим чином відповідає потребам сьогодення і прогнозним значенням.

Забезпечити належний рівень платоспроможності бізнес-структурі можна на основі наступних заходів: прискорення обігу активів за рахунок оптимізації платіжної дисципліни бізнес-структур; виявлення резервів економії капіталу, що інвестованій у запаси; залучення тимчасово вільних грошових коштів в обіг для отримання додаткового прибутку та подальших реінвестицій, реструктуризація боргів перетворенням короткострокової заборгованості в довгострокові позики або іпотеки. Для цього необхідно виконати наступні процедури:

–аналіз грошових потоків за активними і пасивними операціями містосовно термінів, сум виконання і групплатежів;

–оцінка ймовірності виникнення вимог продострокове погашення окремих зобов’язань;

–оцінка і прогноз позикового потенціалу підприємства для залучення сторонніх ліквідних ресурсів.

Ризик втрати платоспроможності бізнес-структурою може виникнути під впливом таких факторів: незбалансованість за термінами, сумами активів і пасивів; необхідність дострокового погашення кредитних зобов’язань; невиконання платіжних зобов’язань дебіторами за відвантажену продукцію; помилки в процедурах і процесах, що забезпечують безперервне здійснення платежів бізнес-структурою.

Таким чином, в умовах ринкової економіки забезпечення належного рівня платоспроможності є надзвичайно важливим завданням для бізнес-структур. Низька платоспроможність унеможлилює здійснення нормального виробничого процесу та здійснення інвестицій, позбавляє можливостей залучення додаткових фінансових ресурсів внаслідок низької довіри кредиторів та інших контрагентів, зумовлює додаткові непродуктивні витрати.

### **Література:**

1. Грабовецький Б. Економічний аналіз / Б. Грабовецький. — К.: Центр учебової літератури, 2009. — 256 с.
2. Давиденко Н.М. Ліквідність та платоспроможність як показники ефективності фінансового менеджменту підприємства / Н.М. Давиденко // Актуальні проблеми економіки. - 2005. - №2. С. 36-40.
3. Гудзь О.Є. Декомпозиція управління платоспроможністю в сільськогосподарських підприємствах / О.Є. Гудзь // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2012. – Вип. 8(2). – С. 236-241.

4. Волощук Л.А. Финансовый анализ: [учебн. пособ.] / Л.А. Волощук, М.А. Юдин; [под ред. С.В.Филипповой]. – К.: Освіта України, 2012. — 328 с. Режим доступу:  
[http://economics.opu.ua/naukova-baza/voloschuk\\_fin\\_analiz.pdf](http://economics.opu.ua/naukova-baza/voloschuk_fin_analiz.pdf)

## ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО ФІНАНСОВОГО ПЛАНУВАННЯ

*Є.Є. Іонін, д.е.н., професор*

*А.Г. Беспалова, к.е.н., доцент*

*Донецький національний університет імені Василя Стуса, м. Вінниця*

Сучасні підходи до стратегічного планування можна визначити як перетворення зовнішніх викликів та змін у можливості розвитку в перспективі. Визначення перспективи розвитку суб'єкту господарювання логічна обумовлює необхідність стратегічного планування, визначення основних задач і напрямів для досягнення поставленої мети. Реалізація довгострокових цілей неможливо без визначення джерел фінансових ресурсів і напрямів їх використання, формування доходів і витрат, розподілу прибутку, що є обов'язковою складовою фінансового планування. Фінансова політика підприємства ґрунтуються на основі стратегічного фінансового планування при балансуванні доцільності джерел фінансування з урахуванням їх вартості та рівня ризику.

Актуальність теми дослідження посилюється відсутністю в Україні методології короткострогоного та довгострокового фінансового планування з урахуванням галузевої специфіки. Відмінності в нормативно-правової базі не дають можливості автоматичного переносу практики фінансового планування зарубіжних компаній. На інформаційному рівні ця проблема вирішується краще, що пов'язано з впровадженням в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), міжнародних стандартів аудиту, міжнародних стандартів розкриття інформації, встановлених Міжнародною комісією з цінних паперів (IOSCO).

Виходячи із значущості бухгалтерського обліку як основного джерела інформації про суб'єкт господарювання, критерія визнання юридичної особи, актуальним є дослідження і впровадження в практику довгострокового фінансового планування обліково-аналітичних зasad, підґрунтам яких є концептуальні засади МСФЗ.

Фінансове планування, як невід'ємна складова бізнес-планування, орієнтовано на виявлення потреби у фінансових ресурсах, їх подальший розподіл для забезпечення безперервної, ефективної діяльності. З розширенням часового горизонту точність розрахунків зменшується не тільки за рахунок впливу факторів зовнішнього середовища, но і галузевого та корпоративного рівнів. Дієвість показників стратегічного планування безпосередньо залежить від інформаційної бази, методології розрахунку показників, аналітичного інструментарію та кваліфікації фінансиста.

Бухгалтерський облік як потужна система, формує до 70% інформації про суб'єкт господарювання, є обов'язковим критерієм визнання статусу юридичної особи. Говорячи про облікові засади в забезпечення довгострокового фінансового планування, необхідно виділити два контури: базисний та інформаційний (рис. 1).

Базисний контур включає концепції та принципи, які покладено в основу бухгалтерського обліку. Базовою концепцією (допущення) є концепція безперервної діяльності яка передбачає, що підприємство буде діяти і далі, управлінський персонал не має намірів його ліквідувати чи припинити діяльність. Це в свою чергу передбачає облік

за історичною (фактичною) вартістю, якісна характеристика якої пов'язана з сумою грошей та їх еквівалентів, або справедливою вартістю компенсації, що надана на момент придбання активу [1,2,3].

Концепція збереження фізичного та фінансового капіталу означає те, що підприємство повинно працювати так, щоби капітал не зменшувався, а по можливості збільшувався. Аналітичним індикатором реалізації цієї концепції є:

- 1) відносно фізичного капіталу – коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності.
- 2) відносно фінансового капіталу – коефіцієнт фінансової незалежності (автономії), рекомендоване значення якого складає  $\geq 0,5$ .

Фінансові звіти, за винятком інформації про рух грошових коштів, підприємство складає за обліковим принципом нарахувань, який означає, що операції визнаються та відбиваються в системі бухгалтерського обліку за фактом їх звершення, незалежно від руху грошових коштів.

Концептуальний рівень має велике інформаційне навантаження, яке обов'язково потрібно враховувати у стратегічному фінансовому плануванні при формуванні низки показників: доходи, витрати, фінансовий результат, активи, власний капітал, зобов'язання, грошові потоки, які представляють рівень елементів фінансової звітності.

Рівень деталізації елементів фінансової звітності передбачає класифікацію активів, в залежності від терміну їх використання та ліквідності, на необоротні та оборотні. Горизонт фінансового планування впливає на значення кожного з них. При короткостроковому фінансовому плануванні увага більше приділяється поточним активам, як потенційно можливого надходження грошових коштів. При стратегічному фінансовому плануванні, при значимості оборотних активів для реалізації тактичних цілей, більше уваги приділяється довгостроковим активам.

Відносно до джерел фінансування рівень деталізації елементів фінансової звітності дає можливість виокремити власний капітал, короткострокові та довгострокові зобов'язання. Функціональне можливості кожного з цих враховуються у фінансовому плануванні. Короткострокові зобов'язання розглядаються як потенційне видуття грошових коштів протягом одного року і враховуються при розрахунку робочого капіталу. Збереження власного капіталу є необхідною умовою фінансової незалежності і перспективної платоспроможності. Власний капітал разом із довгостроковими кредитами формує капітал тривалого використання.

При визначенні джерел фінансових ресурсів, їх формуванні та розподілі обов'язково дотримуватися наступного правила: довгострокові кредити мають цільове призначення – покриття необоротних активів. Власний капітал покриває решту необоротних активів. Оборотні активи покриваються за рахунок решти власного капіталу і усієї величини поточних зобов'язань. Це відповідає агресивної та компромісної моделі управління оборотними активами підприємства.

При таких фінансових розрахунках слід враховувати рекомендоване значення розподілу джерел фінансування, яке знайшло відображення у коефіцієнті забезпеченості власними оборотними коштами ( $K_{za}$ ).

$$K_{za} = \frac{НВОК}{CA} > 0,1 ; \quad (1)$$

де, НВОК – наявність власних оборотних коштів;  
СА – оборотні активи

Інтерпретація цього коефіцієнта наступна: більше 10% оборотних активів повинно бути покрито за рахунок власних коштів, що відповідає нормальному типу фінансової стійкості. При збільшенні цього коефіцієнту має місце перехід від агресивної до компромісної моделі управління оборотними активами.

По відношенню до власного капіталу ця мобільна частина є також значимою. Аналітичним індикатором цієї вимоги є коефіцієнт маневреності ( $K_m$ ).

$$K_m = \frac{НВОК}{E} > 0,2-0,25 ; \quad (2)$$

де, Е – власний капітал.

Інтерпретація цього коефіцієнта наступна: 20-25% власного капіталу повинно знаходитися у мобільній формі. Саме для визначення цієї мобільної форми і для наступного покриття оборотних активів в обліково-аналітичній практиці широко використовується показник наявності власних оборотних коштів, як різниця між капіталом тривалого використання (власний капітал + довгострокові кредити та позики) і необоротними активами.

Позитивне значення показника наявності власних оборотних коштів є нормальнюю вимогою для бізнесу, свідчить про розмір власних коштів які будуть використано для фінансування оборотних активів. Негативне значення свідчить про розмір поточних зобов'язань, який буде використано для фінансування необоротних активів.

Інтерпретація позитивного та від'ємного значення повинна бути використано при довгостроковому плануванні розподілу джерел фінансування. Цілком очевидно, приемним є варіант, коли НВОК має позитивне значення.

На завершальній стадії результати довгострокового фінансового планування звичайно представляються у вигляді прогнозної фінансової звітності, інформація якої дає можливість дати відповідь на цілу низку питань пов'язаних з доцільністю прийняття рішень стратегічного характеру. Обов'язковою вимогою цього процесу є дотримання наступних вимог:

- 1) збалансованість економічних ресурсів та джерел їх формування;
- 2) ефективність діяльності на основі методу нарахувань і касового методу;
- 3) платоспроможність і фінансова стійкість підприємства у перспективі.

Для аналітичної оцінки процесу тезаврування прибутку доцільно використовувати коефіцієнт стійкого економічного росту.

$$K_{c.e.p.} = \frac{NP - D}{E} \quad (3)$$

де,  $NP$  – чистий прибуток;

$D$  – дивіденди;

$E$  – власний капітал.

Збільшення даного коефіцієнту за рахунок чисельника формули відповідає цільовий стратегії бізнесу і ґрунтуються на базових концепціях міжнародних стандартів

фінансової звітності. Збільшення коефіцієнту за рахунок зменшення чисельника формули вступає в протиріччя з базовою концепцією збереження фінансового капіталу.

Коефіцієнт стійкого економічного росту свідчить про темпи росту власного капіталу за рахунок реінвестування прибутку в перспективі без зміни між джерелами фінансування, ресурсовіддачей, рентабельністю продажу та політикою використання прибутку.

Для дослідження цієї залежності у первинну формулу коефіцієнту стійкого економічного росту, використовуючи прийом розширення факторних систем, необхідно ввести 2 показника: чиста виручка від реалізації та сукупні активи. Крім того, доцільно чисельних базової формули представити у вигляді реінвестованого прибутку.

$$\frac{NP-D}{E} = \frac{RP}{NP} * \frac{NP}{S} * \frac{S}{A} * \frac{A}{E} \quad (4)$$

де,  $RP$  – реінвестований прибуток;

$S$  – продаж;

$A$  - середня вартість сукупних активів.

Факторне моделювання дає можливість представити функціональну залежність коефіцієнта стійкого економічного росту від чотирьох факторів: політики використання чистого прибутку (дивідендої політики), рентабельності продажу, оборотністю активів, коефіцієнтом фінансової залежності.

### Література:

1. Концептуальна основа фінансової звітності. – Електронний ресурс – Режим доступу: <https://zakon.help/article/konceptualna-osnova-finansovoi-zvitnosti/>
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – Електронний ресурс – Режим доступу: <https://www.apu.com.ua/msa/>
3. Міжнародні стандарти оцінки 2011, /Пер. з англ. УТО.-К.: «Аванпост-Прим», 2012.- 144с.

## АНАЛІЗ НЕПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТА СПОСОБІВ ЇЇ ПОДОЛАННЯ

*Г.І. Кіндрацька, к.е.н., доцент  
Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів*

Негативні зміни економічних і політичних факторів в Україні істотно впливають на господарську діяльність підприємств, призводять до погіршення їх фінансових результатів, зниження платоспроможності та фінансової стійкості, провокують підвищення ризику банкрутства. Хоча загрозливих масштабів набуває і зворотня ситуація – зовнішні і/або внутрішні зацікавлені особи доводять фінансово стійке підприємство до банкрутства з метою захоплення його майна, зміни власників, уникнення погашення кредитних зобов'язань чи сплати податків. У цих умовах, як показало дослідження, існує певне протиріччя між потребою практики достовірно оцінити ризик банкрутства та пропозицією науковцями сучасного інструментарію для запобігання або подолання його наслідків. Протягом досить тривалого періоду в Україні відбувається зростання кількості збиткових підприємств. За попередньою інформацією Держстату, частка збиткових підприємств у 2017 р. становила 25,8% (у 2016 р. – 24,2%) [1]. Одночасно скорочується кількість порушених справ, у яких винесено постанови про визнання підприємства банкрутом (у 2011 р. – 6745 справ, у 2016 р. - лише 1385). Причиною є те, що система банкрутства підприємств недостатньо дієва. Непрозорість деяких процедур, особливо за умов доведення до банкрутства чи фіктивного банкрутства підприємств, низький рівень відшкодування вимог кредиторів, високі витрати коштів порівняно з вартістю майна боржника, надто довгий процес відновлення платоспроможності або визнання банкрутом провокує махінації та зловживання.

Моделі і методи, розроблені вітчизняними та зарубіжними науковцями, не завжди задовольняють потреби практики, або не відповідають вимогам чинних нормативних документів. Основні застереження до «запозичених» моделей і методів такі: не враховують особливостей діяльності українських підприємств, мають часову невідповідність, застосовують різні розрахункові формули показників та їхні нормативні значення, ґрунтуються на різних джерелах інформації тощо. Отже, результати аналізу, отримані з використанням зарубіжних моделей, викликають сумнів щодо об'єктивності визначення рівня наближення фінансового стану вітчизняних підприємств до банкрутства. Особливої актуальності набуває удосконалення типових методик, які використовують під час розгляду справ про банкрутство, визначення рівня неплатоспроможності підприємств чи ознак недобросовісних дій.

Відповідно до вимог Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом", з метою реалізації однозначних підходів до аналізу фінансового стану неплатоспроможних підприємств, обов'язковими для використання є «Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з прихованням банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства» (надалі «Методичні рекомендації...» № 14) [2]. Вони передбачають проведення аналізу за такими напрямами: оцінка підприємства з позицій неплатоспроможності, як результат оцінювання його фінансового стану та фінансових факторів, що привели до неплатоспроможності; аналіз наявності (відсутності) ознак дій з прихованням до банкрутства або фіктивного банкрутства; визначення ознак втрати або відновлення платоспроможності підприємства. Загалом методика оцінювання ризику банкрутства є досить громіздка, містить велику кількість показників,

не забезпечує однозначних висновків, тому часто виникає потреба в додатковому дослідженні.

Відповідно до «Методичних рекомендацій...» № 14 за виявленими ознаками оцінюють неплатоспроможність підприємства: поточну, критичну, надкритичну. Поточна неплатоспроможність виникає тоді, коли на певний момент у зв'язку з випадковим збігом обставин тимчасово суми наявних у підприємства високоліквідних активів недостатньо для погашення поточного боргу. Критична неплатоспроможність характеризує фінансовий стан потенційного банкрута за таких умов: виявлено ознаки поточної неплатоспроможності на початок і кінець звітного періоду, а коефіцієнт покриття і коефіцієнт забезпечення власними засобами наприкінці звітного кварталу менші за їхні нормативні значення – 1,0 та 0,1. Надкритична неплатоспроможність виникає, якщо за підсумками року коефіцієнт покриття менший за 1,0 та підприємство не отримало прибутку.

Одне з найважливіших завдань аналізу неплатоспроможності – оцінити ризик банкрутства, забезпечивши за потреби менш болісну ліквідацію чи можливість відновлення платоспроможності підприємства та збереження його як суб’єкта господарювання. Для цього деякі науковці пропонують визначати санаційну спроможність підприємства, зокрема на основі санаційного потенціалу. Однак такий методичний підхід не знайшов підтримки на практиці, оскільки не забезпечує достовірної оцінки можливості попередження банкрутства підприємства.

Важливою перевагою «Методичних рекомендацій...» № 14 є те, що в них зазначено умови, за яких можна відновити платоспроможність підприємства та досягти відповідності вартості майна вимогам кредиторів. Позасудові заходи відновлення платоспроможності боржника або його санацію доцільно реалізувати, якщо наприкінці звітного кварталу хоча б один із коефіцієнтів критичної неплатоспроможності перевищує нормативне значення або протягом звітного кварталу значення їх зростає. Якщо ж виявлено надкритичну неплатоспроможність, то задоволення визнаних судом вимог кредиторів можливе лише через ліквідаційну процедуру [2].

Загалом «Методичні рекомендації...» № 14 ( затверджені у 2006 р., внесені до них зміни у 2010 р.). відповідають вимогам чинних нормативних документів і є обов’язковими для використання, хоча не враховують новації, які відбулися за останні роки, і потребують удосконалення. З метою усунення недоліків процедури банкрутства юридичних осіб загалом і оцінювання їх неплатоспроможності зокрема, в Україні розроблено, але поки що не прийнято Верховною Радою, проект *Кодексу з процедур банкрутства* [3], в якому передбачено створення реальних умов для попередження банкрутства та відновлення платоспроможності підприємства.

## Література

1. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
2. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства Наказ Міністерства економіки України від 19.01.2006 №14 (у редакції наказу Міністерства економіки України від 26.10.2010 №1361) : [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=161074](http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=161074)
3. Проект Кодексу України з процедур банкрутства// Офіційний портал Верховної Ради України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=63518](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63518)

## ОСОБЛИВОСТІ ДОГОВІРНОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ОПЕРАЦІЯМИ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

*Ю.О. Ключан, студентка*

*науковий керівник: Н.В. Потриваєва, д.е.н., професор*

*Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв*

Глобалізація світового господарства, соціально-економічна та політична криза в Україні суттєво впливають на ефективність господарської діяльності вітчизняних підприємств. Складна система зв'язків між суб'єктами господарювання обумовлює особливості процесів, що відбуваються на рівні підприємства. Відповідно, в умовах глобалізації змінюються масштаби господарських процесів, що виводить на новий рівень завдання організації бухгалтерського обліку та контролю за певними операціями. Бухгалтерський облік і контроль операцій з оборотними активами в умовах фінансово-економічної кризи має для суб'єкта господарювання вагоме значення, оскільки від їх результатів залежить якість інформаційної підтримки управлінських рішень щодо матеріально-ресурсного забезпечення підприємства, можливість мінімізації витрат на етапі придбання для максимізації отриманих економічних вигод, а також ефективність подальшої діяльності підприємства загалом.

На сучасному етапі економічна теорія розглядає підприємство як систему договорів між внутрішніми та зовнішніми контрагентами. Динамічні умови ринкового інституційного середовища суттєво трансформують роль господарського договору у цивільно-правових відносинах суб'єктів господарювання, зміщуючи акценти з формальної вимоги його наявності при здійсненні операцій на посилення стратегічного значення його змістового наповнення як для цілей оптимізації діяльності загалом, так і оподаткування відповідних операцій зокрема.

Кожен суб'єкт господарювання є відкритою системою, яка контактує з зовнішнім середовищем за допомогою побудованої системи комунікаційних зв'язків. Одним з інструментів побудови комунікаційних зв'язків сьогодні можна вважати господарський договорів, який, в умовах розвитку економічних відносин та їх перманентного ускладнення, визначає умови економічної співпраці суб'єктів господарювання. Виключне значення при цьому має договір купівлі-продажу оборотних активів, умови якого визначають предмет договору (кількість, асортимент, якість і комплектність), ціну, строки поставки, гарантійні умови та умови післягарантійного обслуговування, види забезпечення виконання договірних зобов'язань та господарські санкції. Вплив умов договору купівлі-продажу на облікове відображення операцій з придбання оборотних активів, а також можливість за їх допомогою управляти податковим навантаженням суб'єкта господарювання та оптимізувати вартісне вираження елементів звітності визначає необхідність приділення уваги питанням організації договірного процесу та формуванню договірної політики суб'єкта господарювання. Це зумовлено тим, що некоректне формування договірної політики або недотримання її положень під час здійснення операції з придбання оборотних активів за договором купівлі-продажу, становлять ступінь підвищеного ризику формування недостовірних показників фінансової звітності за досліджуваними операціями.

Актуальним є питання інформаційного забезпечення контролю за процесом придбання оборотних активів з урахуванням особливостей договірного процесу, істотних умов договору купівлі-продажу та складових та елементів договірної політики. За даними Єдиного державного реєстру судових рішень України станом на 31.12.2016 р.

було проваджено 271 195 справ за спорами, що виникають із договорів (у 2015 р. їх було 325 169), з яких по 165 604 справах позов було задоволено (у 2015 р. задоволено позов по 210 099 справах) [1].

Причинами виникнення такої значної кількості судових спорів – порушення у реалізації договірного процесу на підприємствах, відсутність раціональної організації бухгалтерського обліку та повноцінного контролю операцій за договорами купівлі-продажу. За таких умов актуальним є дослідження договірної політики за операціями купівлі-продажу оборотних активів як елемент бізнес-середовища підприємства. Існування значної кількості проваджень у справах за спорами, що виникають з договорів купівлі-продажу, та негативна тенденція їх збільшення визначили необхідність проведення емпіричних досліджень на предмет виявлення та оцінки ефективності договірної роботи та загроз, що виникають.

Слід зауважити на тому, що організація договірної політики безпосередньо впливає на ефективність діяльності вітчизняних підприємств, зокрема у площині забезпечення матеріально-технічними ресурсами. Раціональна організація матеріально-технічного забезпечення значною мірою визначає рівень використання засобів виробництва, зростання продуктивності праці, прибутку та рентабельності [2, с.10]. Дієвість внутрішнього контролю визначається правильністю ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень, що досягається шляхом розуміння суб'єкта господарювання і його середовища. Для формування повноцінного результату проведення контролю та повноти представлення інформації про досліджувані операції у фінансовій звітності, вивчення потребує питання організації договірного процесу, а також порядку та особливостей формування договірної політики суб'єкта господарювання, зокрема шляхом дослідження її складових та елементів.

Кожен вид діяльності зумовлює потребу здійснення комплексу організаційних заходів, спрямованих на формування середовища ефективного здійснення діяльності, не є винятком з цього й договірний процес підприємства. Придбання оборотних активів за договором купівлі-продажу є невідривним від договірного процесу та його реалізації.

Порядок здійснення договірного процесу характеризується визначеною послідовністю та передбачає необхідність наявності організаційних заходів. Організація і здійснення договірного процесу на підприємстві здійснюється відповідно до норм ст. 179 Господарського кодексу країни [3], що визначає принципи та зміст договорів у процесі їх укладання, а також має враховувати передбачені п. 4 ст. 179 Господарського кодексу України [3] альтернативні варіанти визначення сторонами змісту договору.

В умовах сьогодення питання організації договірного процесу та формування договірної політики на підприємствах актуалізується через можливість за їх допомогою управляти податковим навантаженням суб'єкта господарювання та оптимізувати вартісне вираження елементів звітності. У науковій та практичній літературі представлена значна різноманітність підходів щодо альтернативних форм організації договірного процесу, які можуть використовуватися суб'єктом господарювання. Враховуючи відсутність нормативного регулювання їх кількості та видів на підставі проведеного аналізу літературних джерел пропонуємо їх систематизувати на внутрішній (інсорсинг) та зовнішній (аутсорсинг), а також враховувати їх вплив на формування об'єктів контролю операцій придбання оборотних активів за договором купівлі-продажу. Зазначені форми організації договірного процесу представляють систему формування структурних підрозділів підприємства, на які покладено обов'язки укладення договорів, визначення їх видів, термінів виконання, форми, узгодження і т.д. У безпосередній реалізації договірного процесу та подальшого контролю відповідних

операцій за договорами обов'язковим є наявність знань у сфері бухгалтерського обліку та права. Відповідно, виконання договорів не у повному обсязі залежить від неналежного виконання або невиконання своїх обов'язків бухгалтером (неналежного ведення обліку операцій за договорами, що призводить до порушення інформаційної комунікації між суб'єктами договірного процесу) або юристом. Ступінь виконання (невиконання) також залежать від роботи відділів-виконавців, від взаємодії структурних підрозділів підприємства.

Організація договірного процесу передбачає не формальне знання функцій у договірному процесі, а їх безпосереднє виконання в ході реалізації договірного процесу на кожній з його стадій (планування, укладання договору, виконання договору, аналізу та контролю виконання). Виключне значення тут має система комунікаційних зв'язків між відділами, задіяними у реалізації договірного процесу.

Суб'єкти договірного процесу утворюють систему, в межах якої формуються структурні одиниці, на які покладено обов'язки укладення договорів, визначення їх видів, термінів виконання, форми, узгодження і т.д. Серед таких суб'єктів представлені відділи збуту та маркетингу, підрозділи-виконавці договору, юридичний підрозділ, бухгалтерська служба. Така система суб'єктів передбачає знання кожним структурним підрозділом не тільки своєї ролі, але й конкретних дій у процесі договірної роботи від моменту планування і формування договірних відносин, контролю за виконанням договорів, а також їх аналізу та за потреби ухвалення управлінських рішень. Важливо, щоб кожен підрозділ знову свої права та обов'язки у системі договірних відносин, відповідав за свої дії (бездіяльність), був логічно та структурно пов'язаний з іншими підрозділами відповідно до своїх координаційних зв'язків.

Оскільки на кожному з етапів договірного процесу формуються об'єкти бухгалтерського обліку, зокрема активи, зобов'язання, витрати, доходи, роль бухгалтера у договірному процесі є суттєвою в частині формування оперативної та достовірної інформації про стан виконання договорів. Відповідно, організація договірного процесу спрямована на забезпечення ефективного функціонування суб'єкта господарювання загалом, оскільки даний процес впливає на формування облікової інформації, подальші процедури планування, аналізу та контролю та ухвалення регулюючих управлінських рішень щодо подальшої діяльності. Постає необхідність трансформації посадових обов'язків облікового персоналу, пов'язаного з участю їх в договірному процесі та здійсненні контролю відповідних операцій. Зазначене може бути забезпечено лише відповідним рівнем кваліфікації та компетенції облікових працівників. При цьому в організаційній структурі підприємства між його підрозділами повинні бути чітко налагоджені зв'язки та розподілені обов'язки в частині договірної роботи.

#### **Література:**

1. Стан здійснення судочинства в Україні у 2016 році / Верховний Суд України [Електронний ресурс] — режим доступу: [[http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/\(documents\)/06EAA6C32D8DE08AC22580E400490AFC](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/(documents)/06EAA6C32D8DE08AC22580E400490AFC)].
2. Потриваєва Н. В. Забезпечення матеріально-технічними ресурсами в системі управління підприємством / Н. В. Потриваєва, І. В. Агеєнко // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2016. – Вип. 4 (92). - С. 99–105. [Електронний ресурс] — Режим доступу : [<http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/handle/123456789/2220>].
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>].

## ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ПІДПРИЄМСТВ

*Колісник Т.А., аспірант*  
*Запорізький національний університет, м. Запоріжжя*

Функціонування будь-якого підприємства неможливе без наявності та використання основних засобів. Покропивний С. Ф. визначає основні засоби як засоби праці, які мають вартість; функціонують у виробництві тривалий час, у своїй незмінній споживчій формі; вартість яких переноситься конкретною працею на вартість продукції, що виробляється (на платні послуги), частинами в міру зношення. [1]. Основні засоби визначаються як синонім основних засобів та відображаються в матеріальних активах, що мають натуральний вимір, котрі використовуються як об'єкти праці протягом певного виробничого циклу.

До аналітично-облікових аспектів управління основними засобами у своїх дослідженнях звертались багато вчених, серед яких можна виділити: Покропивного С.Ф., Кругляка Б. С., Бондаря Т. П., Зайцеву О. Б., Ковальова А. І., Скибу Г. В., Подольську В.О., Череп А.В., Яріша О.В. та інших.

Для забезпечення конкурентоспроможності компанії та визначення прибутку необхідно проводити безперервний аналіз використання основних засобів та вивчити фактори, які впливають на ці зміни.

Збільшення виробництва обумовлено фактичним використанням основних засобів. Отже, проблема ефективності є головним фактором компаній для вивчення та дослідження роботи. Вирішення цієї проблеми залежить від фінансового стану компанії її конкурентоспроможності на ринку та інших факторів. Також дуже важливим є питання ефективності використання основних засобів, тому що від цього залежить життя компанії, та її розвиток.

Сутність обліково-економічного підходу до управління основними засобами зумовлена змінами в економіці країни та змінами окремих галузей. В якості основи техніко-економічних активів вони повинні забезпечувати фінансові, соціальні та економічні цілі, а також модернізацію компаній. Використання ефективно основних засобів збільшить виробництво необхідного товару, підвищить продуктивність виробничого потенціалу, задоволить потреби населення, зменшить витрати на виробництво, збільшить прибутковість у виробництві тощо.

Покропивний С. Ф., Мацібора В. І. вважають, що головною ознакою ефективного управління основними засобами підприємства є зростання обсягу виробництва його продукції. Забезпечення високих темпів розвитку виробництва та підвищення його ефективності можливе лише за умови інтенсивного відтворення й раціонального використання. [1].

Титов В. І. висловлює думку, що оптимізація управління основними виробничими засобами багато в чому залежить від наявності обґрунтованої системи показників оцінювання рівня ефективності використання основних засобів, яка містить загальні (вартісні) та часткові (натуральні) показники. [3]

Втім, Круш П. В. та Подвігіна В. І. наголошують на тому, що ефективність управління основними засобами можна охарактеризувати системою показників, яка складається з двох підсистем: показників ефективності відтворення основних засобів та показників використання основних засобів. [2]

Використовуючи оцінку технічного стану, можна оцінити поточний технічний рівень основних засобів та визначити інтенсивність оновлення. Він характеризується ознаками відновлення, вибуття, зносу та інтенсивності відновлення основних засобів. Коефіцієнт відновлення основних засобів характеризує частку введених протягом звітного періоду основних засобів у їх загальній кількості на кінець періоду. Коефіцієнт вибуття основних засобів характеризує частку виведених протягом звітного періоду основних засобів у їх вартості на початок періоду.

Розрахунок використання показників відновлення та вибуття основних засобів, їх вартістю на кінець періоду та на початок періоду не дозволяє повністю порівняти ці показники та зробити висновки. Для того, щоб усунути цей дефект, вони використовуються разом із показником інтенсивності відновлення основних засобів, який розраховується як відношення вартості основних засобів, які вибули у звітному періоді, до вартості основних засобів, які були введені у звітному періоді. Значення показника рівня відтворення менше одиниці свідчить про інтенсивне оновлення підприємством своїх виробничих засобів. Показник зносу основних засобів характеризує рівень зношеності основних засобів, а його аналіз у динаміці дає змогу спостерігати ефективність їх відтворення. Тенденція до зменшення показника свідчить про оновлення основних засобів.

Узагальнюючими показниками управління використанням основних засобів, що дають оцінку використання всієї їх сукупності є: фондівіддача, фондомісткість, фондоозброєність, рентабельність основних засобів.

Після загального аналізу ефективності управління використанням основних засобів необхідно дослідити їх використання в цілому за допомогою окремих структурних рамок по деяким основним засобам та певним видам активів. Це є: коефіцієнт екстенсивного й інтенсивного використання обладнання, інтегральний показник використання та змінності роботи устаткування. Довгострокова інтенсивність використання характеризується ефективністю використання обладнання в робочі години і обчислюється як відношення фактичного часу використання об'єкта до дня до планового щоденного обладнання пуль в день.

Коефіцієнт екстенсивного використання основних засобів характеризує ефективність використання робочого часу обладнання й розраховується як відношення фактичного часу використання обладнання на добу до планового добового фонду роботи обладнання на добу. Коефіцієнт інтенсивного використання обладнання характеризує їх ефективне використання з позицій добової (годинної) потужності обладнання. Інтегральний коефіцієнт використання обладнання характеризує в цілому його використання за добу і розраховується як добуток коефіцієнтів екстенсивного та інтенсивного використання основних засобів. Коефіцієнт змінності роботи обладнання показує, скільки змін відпрацювала в середньому кожна одиниця обладнання впродовж проміжку часу (дня, місяця тощо).

Отже, використання наведених показників ефективності управління використанням основних засобів дають змогу оцінити поточний технічний стан основних засобів та швидкості інтенсивності їх відновлення їх ідентифікації, а також оцінити використання всієї їх сукупності, яка характеризує кінцевий результат їх використання [4].

**Література:**

1. Економіка підприємства : підручник / за ред. С. Ф. Покропивного. – К. : КНЕУ, 2006. – 528 с. - [Електронний ресурс]- Режим доступу: <https://www.twirpx.com/file/524142/>
2. Круш П. В. Капітал та основні засоби підприємства : навч. посібн. для вузів / П. В. Круш, В. І. Подвігіна, О. В. Клименко. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 166 с.
3. Аналіз використання основних засобів та показників їх ефективності: теоретичний аспект. - [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-1649/>
4. Моделювання процесу управління основними засобами будівельних підприємств на основі показників економічного аналізу. Волков О. І. - [Електронний ресурс]- Режим доступу: <http://ven.ztu.edu.ua/article/download/50198/46231>

## ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ЗА УМОВ ОСНОВНОЇ ТА ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*Т.Є. Кузненко, студентка*

*Л.О. Волощук, д.е.н., доцент*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

На сучасному етапі розвитку економіки, ускладненому кризовими явищами, перед багатьма українськими підприємствами стоїть проблема пошуку та залучення коштів для розширення виробництва, продажу товарів та надання послуг, придбання сучасного обладнання, впровадження новітніх технологій. За даними статистики, в Україні майже сімдесят відсотків обладнання підприємств є морально та фізично зношеними. В ситуації, коли підприємствам складно задовільнити потреби у доступних кредитних ресурсах за допомогою банківської системи, оренда є одним із найбільш доступних та ефективних засобів оновлення засобів виробництва.

Оренда майна потребує укладення договору оренди, у якому зазначають: об'єкт та строк її дії, орендну плату, порядок нарахування амортизації та відновлення об'єкта оренди тощо.

Якщо орендна діяльність є для орендодавця основною, то він повинен: обліковувати отриманий дохід за кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та відображати його суму в рядку 2000 форми № 2 (№ 2-м, № 2-мс); обліковувати понесені витрати за дебетом рахунка 23 «Виробництво» і відображати їх суму в рядку 2050 форми № 2 (№ 2-м, № 2-мс).

Якщо орендна діяльність не є для орендодавця основною, то йому слід визнавати: дохід від такої діяльності – іншим операційним доходом відповідного звітного періоду рівними частинами протягом строку оренди або з урахуванням способу отримання економічних вигід, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди (п. 17 П(С)БО 14). Такий дохід відображається на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди», а у фінзвітності – у рядку 2120 форми № 2 (№ 2-м) або в рядку 2160 форми № 2-мс; витрати, пов'язані з такою діяльністю, – іншими операційними витратами. Вони відображаються за дебетом субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності», а у фінансовій звітності – у рядку 2180 форми № 2 (№ 2-м) або в рядку 2165 форми № 2-мс[1-3]. Облік операційної оренди на рахунках бухгалтерського обліку у орендаря подано в таблиці1.

Таблиця1. Відображення операцій за операційною орендою у орендаря

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Отримані основні засоби в оренду відображаються на позабалансовому рахунку	01 «Орендовані необоротні активи»	-
Нарахована орендна плата визнається іншими витратами операційної	949 «Інші витрати операційної	685 «Розрахунки з іншими

діяльності	діяльності»	кредиторами»
Продовження таблиці 1		
Відображену суму податкового кредиту з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Перераховано орендну плату	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюта»

Орендар відображає в бухгалтерському обліку отриманий у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок терміну оренди оцінкою: за справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Це зумовлено тим, що всі ризики та вигоди від його використання на період, що становить значну частину терміну експлуатації, фактично належать орендарю [2]. Вартість об'єкта операційної оренди й нарахування амортизації відображаються орендодавцем на рахунках бухгалтерського обліку класу 1 «Необоротні активи» [4].

Амортизація по об'єктах операційної оренди нараховується орендодавцем у звичайному порядку відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», а також враховуючи положення Наказу про облікову політику підприємства. Сума амортизації відноситься на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом (рахунок 713 «Дохід від операційної оренди активів»). У разі отримання орендної плати наперед вона спочатку відображається у складі доходів майбутніх періодів по дебету рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», які систематично зараховуються до доходів звітного періоду [4]. Облік операційної оренди на рахунках бухгалтерського обліку в орендодавця представлений в таблиці 2.

Таблиця 2. Відображення операцій за операційною орендою у орендодавця

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Нарахована орендна плата	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	713 «Дохід від операційної оренди активів»
Відображену податок на додану вартість (ПДВ)	713 «Дохід від операційної оренди активів»	648 «Податкові зобов'язання»
Нараховані витрати орендодавця з укладання угоди про операційну оренду	949 «Інші витрати операційної діяльності»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображення податкового кредиту з ПДВ у складі вартості послуг пов'язаних з укладанням угоди про операційну оренду	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Надійшла орендна плата	311 "Поточні рахунки в національній валюта"	377 "Розрахунки з іншими дебіторами"

## Продовження таблиці 2

Нараховано ПДВ (додаткове зобов'язання)	643 "Податкові зобов'язання"	641 "Розрахунки за податками"
Віднесено на фінансові результати: а) доходи від оренди	713 "Дохід від операційної оренди активів"	79 "Фінансові результати"
б) витрати	79 "Фінансові результати"	949 "Інші витрати операційної діяльності"

Якщо основною діяльністю орендодавця є здавання в оренду об'єктів необоротних активів, то доцільно відобразити дохід від отриманої орендної плати за кредитом рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг».

Для аналізу ефективності використання основних засобів використовуються показники співвідношення вартості товарної продукції до середньорічної вартості орендованих основних засобів, співвідношення середньорічної вартості орендованих основних засобів до вартості товарної продукції, показники рентабельності орендованих основних засобів (відношення прибутку до середньорічної вартості орендованих основних засобів). В процесі аналізу вивчається також динаміка перелічених показників та виконання планових показників. Одним із узагальнюючих показників ефективності використання орендованих основних засобів є виробництво продукції на одиницю їх вартості.

Інформація, отримана в результаті аналізу, дасть можливість керівництву підприємства прийняти відповідні управлінські рішення щодо скорочення простоїв, можливості підвищення коефіцієнта змінності використання орендованих основних засобів та підвищення рівня виробництва продукції за одиницю часу використання орендованих основних засобів [4]. Резервом підвищення коефіцієнта інтегрального завантаження орендованих основних засобів є підвищення ефективності використання бюджету робочого часу.

Аналіз наявності, складу та структури основних засобів на підприємстві дозволяє визначити можливість передачі окремих об'єктів основних засобів у фінансову чи операційну оренду [5]. Такий підхід дасть змогу не тільки вигідно вкладати вільні оборотні кошти в даний вид діяльності, а і надасть можливість за допомогою оренди реалізувати лишки певних засобів або запасів шляхом їх перерозподілу іншим підприємствам. Орендні операції дозволяють реалізувати активи підприємства на певний період їх використання або з правом користування та володіння цим активом на вигідних умовах для орендодавця [4].

Орендні операції, як вид іншої операційної діяльності підприємства, можуть значно впливати на показники його фінансового стану. Відомо, що багато великих промислових підприємств, що у часи економічного спаду потерпають від скорочення обсягів основної операційної діяльності, компенсують витрати саме за рахунок надання в оренду своїх основних засобів. Отже, аналіз ефективності орендних операцій та їх впливу на загальну ефективність діяльності таких підприємств є доволі актуальним.

Формування системи показників аналізу ефективності орендних операцій як виду іншої операційної діяльності може ґрунтуватись на загальних методичних засадах побудови моделей показників рентабельності за даними фінансової звітності підприємства, що детально розглянуті в [6].

При аналізі ефективності орендних операцій як виду іншої операційної діяльності слід розглядати не тільки їх компенсацію доходами іншої операційної діяльності[6], але й їх окупність за рахунок доходів основної операційної діяльності.

Ефективність в загальному вигляді можемо представити у формулі 1:

$$E_{\phi} = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Витрати}} = \frac{\text{Доходи} - \text{Витрати}}{\text{Витрати}} \quad (1)$$

В якості показника «витрати» можуть використовуватися витрати на оренду приміщень (витрати іншої операційної діяльності, Форма № 2-м рядок 2180, субрахунок 949.1).

В якості показника "доходи" можуть бути розглянуті: 1) доходи відоренди (суборенди) (Інші операційні доходи, Форма № 2-м у рядку 2120, субрахунок 713); 2) доходи від основної операційної діяльності (Форма № 2-м у рядку 2000, рахунок 70).

У першому випадку результатом буде фінансовий результат іншої операційної діяльності за орендними операціями ( $\Phi P_{\text{іод}(oo)}$ ). Розрахунок здійснюється за допомогою формули 2:

$$\Phi P_{\text{іод}(oo)_1} = \text{Доходи}_{\text{іод}(oo)} - \text{Витрати}_{\text{іод}(oo)} \quad (2)$$

де  $\text{Доходи}_{\text{іод}(oo)}$  – Доходи іншої операційної діяльності за орендними операціями;

$\text{Витрати}_{\text{іод}(oo)}$  – Витрати іншої операційної діяльності за орендними операціями.

В другому випадку фінансовий результат формується за рахунок фінансового результату основної операційної діяльності ( $\Phi P_{\text{оод}}$ ), доходів та витрат іншої операційної діяльності відоренних операцій. Розраховується за допомогою формули 3:

$$\begin{aligned} \Phi P_{(oo)_2} &= \text{Валовий прибуток} - \text{Адміністративні витрати} - \text{Витрати на збут} + \\ &\quad \text{Доходи}_{\text{іод}(oo)} - \text{Витрати}_{\text{іод}(oo)} = \Phi P_{\text{оод}} + \text{Доходи}_{\text{іод}(oo)} - \text{Витрати}_{\text{іод}(oo)} \end{aligned} \quad (3)$$

Для Форми 2 (типової)  $\Phi P_{(oo)_2}$  визначається по таким кодам рядків звітності (4):

$$\Phi P_{(oo)_2} = \text{ряд. 2090 (2095)} + \text{ряд. 2120} - \text{ряд. 2130} - \text{ряд. 2150} - \text{ряд. 2180} \quad (4)$$

Для Форми 2-м  $\Phi P_{\text{іод}(oo)_2}$  визначається по таким кодам рядків звітності (5):

$$\Phi P_{(oo)_2} = \text{ряд. 2000} - \text{ряд. 2050} + \text{ряд. 2120 (рах. 713)} - \text{ряд. 2180 (рах. 949)} \quad (5)$$

Отже для підприємства, що здійснює основну операційну діяльність на площах, які воно орендує, та отримує доходи іншої операційної діяльності за рахунок суборенди

основних засобів показники фінансових результатів (для аналізу їх ефективності) можуть бути такими (табл.3):

Таблиця 3. Показники фінансових результатів

Показники	Типова форма звітності	Рядки
$\Phi P_{iод(оо)_1}$	$Доходи_{iод(оо)} - Витрати_{iод(оо)}$	Форма №2 ряд.2120 – ряд.
$\Phi P_{(оо)_2}$	Валовий прибуток – Адміністративні витрати – Витрати на збут + $Доходи_{iод(оо)} - Витрати_{iод(оо)}$	ряд. 2090 (2095) + ряд. 2120 – ряд. 2130 – ряд. 2150 – ряд. 2180
Показники	Спрощена форма звітності	Рядки
$\Phi P_{iод(оо)_1}$	$Доходи_{iод(оо)} - Витрати_{iод(оо)}$	рах. 713 – рах.949
$\Phi P_{(оо)_2}$	$\Phi P_{оод} + Доходи_{iод(оо)} - Витрати_{iод(оо)}$	ряд. 2000 – ряд. 2050 + ряд. 2120(рах.713) – ряд. 2180(рах.949)

Тоді показники ефективності можуть бути сформовані за традиційними моделями показників рентабельності (за доходами та витратами), а також продуктивності (оборотності) витрат на орендні операції (табл.4).

Отже, ефективність орендних операцій може й мати розглядатися не тільки у вузькому сенсі – в межах іншої операційної діяльності, але й в межах всієї операційної діяльності підприємства. Запропоновані системи показників ефективності орендних операцій в межах іншої операційної та операційної діяльності. Визначено, що спрощена форма звітності не дозволяє виокремити витрати від іншої операційної діяльності (зокрема, орендних операцій), так як в рядку 2180 форми 2-м відзеркалюються й адміністративні та збутові витрати підприємства. Тому, для аналізу ефективності орендних операцій необхідне використання даних аналітичного обліку за рахунками 713 та 949, що було відзеркалене у запропонованих моделях показників.

Таблиця 4. Моделі розрахунку системи показників рентабельності по даним спрощеної фінансової звітності

Показники	Логічна модель	Розрахункова модель	Логічна модель	Розрахункова модель (рядки звітності/рахунки)
Продуктивність витрат орендних операцій	$\frac{Доходи_{оо}}{Витрати_{оо}}$	$\frac{\text{рах. 713}}{\text{рах. 949}}$	$\frac{\text{ЧВР} + \text{Доходи}}{\text{Витрати}_{оо}}$	$\frac{\text{ряд. 2000} + \text{рах. 713}}{\text{рах. 949}}$
Рентабельність витрат орендних операцій	$\frac{\Phi P_{(оо)_2}}{Витрати_{оо}}$	$\frac{\text{рах. 713} - \text{рах. 949}}{\text{рах. 949}}$	$\frac{\Phi P_{iод(оо)_1}}{Витрати_{оо}}$	$\frac{\text{ряд. 2000} - \text{ряд. 2050} + \text{ряд. 2120} (\text{рах. 713}) - \text{ряд. 2180}}{\text{рах. 949}}$
Рентабельність орендних операцій як виду іншої операційної діяльності	$\frac{\Phi P_{(оо)_2}}{Доходи_{оо}}$	$\frac{\text{рах. 713} - \text{рах. 949}}{\text{рах. 713}}$	$\frac{\Phi P_{iод(оо)_1}}{Доходи_{оо}}$	$\frac{\text{ряд. 2000} - \text{ряд. 2050} + \text{ряд. 2120} (\text{рах. 713}) - \text{ряд. 2180}}{\text{рах. 713}}$

#### Література:

- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_018](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_018)

2. Овчинникова О.О. Відмінності обліку та звітності оренди за МСБО 17 «Оренда» та П(С)БО 14 «Оренда» [Електронний ресурс] / О.О. Овчинникова. – Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konfer38/458.pdf>.
3. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» № 181 від 28.07.2000 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
4. Бухгалтерський облік: Посібник для бухгалтера. Частина 4. Облік оренди / [Електронний ресурс]– Режим доступу: [http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh\\_ob/buhg\\_1/41.htm](http://posibnyky.vntu.edu.ua/buh_ob/buhg_1/41.htm)
5. Кірсанова В.В. Обліково-аналітичні інструменти управління реальними інвестиціями в процесі інноваційного розвитку промислових підприємств : [моногр.] / В.В. Кірсанова, Л.О. Волошук, С.В. Філіппова. – Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. – 198 с. Режим доступу:<http://dspace.opu.ua/jspui/handle/123456789/6138>
6. Волошук Л.А. Фінансовий аналіз : [учебн. пособ.] / Л.А. Волошук, М.А. Юдин; [под ред. С.В.Филипповой]. – К.: Освіта України, 2012. - 328 с. Режим доступу:[http://economics.opu.ua/naukova-baza/voloschuk\\_fin\\_analiz.pdf](http://economics.opu.ua/naukova-baza/voloschuk_fin_analiz.pdf).

# ЕКОНОМЕТРИЧНА МОДЕЛЬ ЗАЛЕЖНОСТІ МІЖ ОБСЯГОМ ДОХОДІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ТА ФАКТОРАМИ, ЯКІ НА НИХ ВПЛИВАЮТЬ

*P.O. Куроп'ятник, студентка*

*науковий керівник: Т.С. Черкашина, к.е.н., доцент*

*Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця*

Складність такого економічного процесу, як формування доходів державного бюджету, вплив на нього багатьох взаємопов'язаних факторів різних рівнів не дозволяють визначити, які з них найбільшою мірою на них впливають. Для цього необхідне застосування методів багатовимірного економіко-математичного моделювання.

Дослідженю кількісного взаємозв'язку між обсягом доходів державного бюджету країни та факторами, які на них впливають, досить грунтально висвітлені в роботах як українських, так і зарубіжних вчених, а саме В. Баліцької, В. Вишневського, Н. Крючкової, Т. Лебеді [2], Н. Ногінової [3], О. Папайки та ін. У той же час питання, пов'язані із визначенням кількісного взаємозв'язку між обсягом доходів державного бюджету України та факторами, які на них впливають, все ще залишаються недостатньо дослідженими і потребують поглибленого наукового опрацювання.

Метою даного дослідження є побудова економетричної моделі залежності між обсягом доходів державного бюджету України та факторами, які на них впливають.

В економетричній моделі у якості результативної змінної ( $Y$ ) був використаний обсяг доходів державного бюджету України. Змінними (регресорами) виступили такі показники: рівень інфляції ( $x_1$ ), рівень зайнятості населення ( $x_2$ ), величина платіжного балансу ( $x_3$ ), платоспроможність населення ( $x_4$ ). Період дослідження склав 9 років: з 2008 р. до 2016 р. Вихідні дані для розрахунків наведені у таблиці 1.

Таблиця 1. Вихідні дані для розрахунку взаємозв'язку між динамікою державного бюджету України та факторами, які на них впливають [4]

	Обсяг доходів ( $x_1$ )	Рівень інфляції, % ( $x_2$ )	Рівень зайнятості населення, % ( $x_3$ )	Величина платіжний баланс, млн. у.о. ( $x_4$ )	Платоспроможність населення, тис. грн ( $x_5$ )
008	362383123,4	103,2	57,1	-3063	736,7
009	360893323,2	99,3	57,7	-13726	894,3
010	357793812,7	109,1	58,5	5031	1101,2
011	359575712,8	104,6	59,2	-2455	1266,8
012	360567217,4	99,8	59,7	-4175	1557,9
013	353968121,7	100,5	60,3	2023	1548,7
014	367511931,1	124,9	56,6	-13307	1516,8
2015	365412121,8	143,3	56,7	849	1744,0
2016	370389158,3	103,9	56,3	1346	1935,3

Відповідні розрахунки були проведені за допомогою пакету Statgraphics Centurion. В результаті було отримано множинну кореляційно-регресійну модель із параметрами та відповідними критеріями перевірки значущості регресії та моделі в цілому:

$$y = 5,2486 - 2,9081 \cdot x_2 + 4314,74 \cdot x_4.$$

Як бачимо, найбільш вагомими факторами, які впливають на динаміку доходів державного бюджету України, є рівень зайнятості населення ( $x_2$ ) та платоспроможність населення ( $x_4$ ), ці фактори є статистично значущими. Натомість такі фактори як рівень інфляції ( $x_1$ ) та величина платіжного балансу ( $x_3$ ) були виключені з моделі.

Розрахований коефіцієнт регресії ( $b_2 = -2,9081$ ) свідчить про те, що якщо рівень зайнятості населення зменшиться на 1 тисячу осіб, то вплив податків на обсяг доходів державного бюджету України зменшиться на 2,9081 грн. Розрахований коефіцієнт регресії ( $b_4 = 4314,74$ ) показує, що при зростанні платоспроможності населення України на 1 грн, зміна доходів державного бюджету України збільшиться на 4314,74 грн.

Для перевірки значущості моделі множинної кореляційно-регресійної моделі був використаний критерій Фішера. З цією метою було співставлено отримане значення

F-критерію Фішера з табличним. Оскільки  $F_p = 24,39$ , а  $F_{(0,05)} = 6,39$ , то можна впевнено стверджувати проте, що отримана модель є статистично значущою і її можна використовувати для пояснення залежності результативної ознаки (обсяг доходів державного бюджету України) від факторних ознак.

Далі модель була перевірена на значущість параметрів рівня множинної регресії. Оскільки усі фактори, які включені в моделі, мають коефіцієнт оціненої кореляції (P-Value) менше ніж 0,05, то було зроблено висновок проте, що всі фактори в моделі є значущі.

Окрім того був розрахований коефіцієнт детермінації ( $R^2$ ), який становить 89,05% варіації впливу факторних ознак на динаміку (рівня занятості населення та платоспроможності населення) на обсяг доходів державного бюджету України, а 10,95% варіації пояснюється впливом інших факторів, які не були включені у дану модель..

Також за допомогою парних коефіцієнтів кореляції включені у модель фактори ( $x_2, x_4$ ) були перевірені на наявність мультиколінеарності (табл. 2).

Наступник кроком дослідження була перевірка кореляційно-регресійної моделі на наявність автокореляції. З огляду на це було розраховане значення критерію Дарбіна-Уотсона, який в отриманий моделі дорівнює 2,8. Як бачимо, значення критерію Дарбіна-Уотсона потрапило у так звану “зону невизначеності” ( $dl=0,296$ ,  $du=2,588$ ) тому можна зробити висновок про наявність автокореляції залишків та непридатність даної моделі для прогнозування.

Таблиця 2. Результати статистичної оцінки кореляційно-регресійної моделі залежності між динамікою доходів державного бюджету України та факторами, які на них впливають

Показник	$y$	$x_2$	$x_4$
$y$	1	-0,6460	-0,1852
$x_2$	-0,6460	1	0,1002
$x_4$	-0,1852	0,1002	1

У подальшому стандартизовані зміні ( $x_2, x_4$ ) були проаналізовані за допомогою методу найменших квадратів (МНК). Оскільки  $\beta_2 = 0$ , а  $\beta_4 = 0$ , то можна сказати проте, що оцінки параметрів багатофакторної кореляційно-регресійної моделі практично незміщені і є однаковими.

Після цього автором було побудовано альтернативну парну модель для результативної ознаки (обсяг доходів державного бюджету України) та найбільш значущого фактору-рівня зайнятості населення. Парна модель є такою:

$$y = \frac{1}{(4,11644 - \frac{7,84998}{x_2})} .$$

Таким чином, за допомогою кореляційно-регресійного аналізу визначено кількісний взаємозв'язок між обсягом доходів державного бюджету України та факторами, які на них впливають: рівнем інфляції, рівнем зайнятості населення, величиною платіжного балансу та платоспроможності населення країни. Статистично доведено, що найбільш відчутний вплив на динаміку доходів державного бюджету України, чинять такі показники як рівень зайнятості населення та платоспроможності населення. Тому подальші наукові розвідки автора будуть спрямовані у бік удосконалення механізму занятості населення України та підвищення його платоспроможності.

### Література:

1. Варналій З. С. Бюджетний процес в Україні: стан та проблеми інституційного забезпечення : монографія / З. С. Варналій, Т. В. Бугай, С. В. Онищенко. – Полтава : ПолтНТУ, 2014. – С. 271 –283.
2. Лебеда Т. Б. Макроекономічне моделювання перерозподілу ВВП через бюджет: монографія / Т. Б. Лебеда. – К.: НАНУ, 2014. – 296 с.
3. Ногінова Н. М. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції / Н. М. Ногінова // Наукові записки Національного університету “Острозька академія”. Серія “Економіка”. 2014. – Випуск 25. – С. 56-89.
4. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [www.mfin.gov.ua](http://www.mfin.gov.ua).

## ОЦІНКА ФІНАНСОВОЇ ДОЦІЛЬНОСТІ УГОД ЗЛІТТЯ І ПОГЛИНАННЯ: ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ

*A.B. Левицька, к.е.н., доцент*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Останнім часом спостерігається активізація українського ринку злиття і поглинання (ринок M&A – mergersandacquisitions), особливо в аграрному і IT секторах.Хоча українські інвестори залишаються основними учасниками ринку, слід також зазначити відновлення інвестування шляхом придбання нових бізнес активів іноземними інвесторами. Оцінка ефективності і фінансової доцільності угод злиття і поглинання здійснюється з використанням підходів і методів, заснованих на різних критеріях. Найбільший внесок в розвиток і практичне застосування методів оцінки злиття і поглинання здійснили західні науковці, що пояснюється історією і географією виникнення перших угод. До найбільш видатних вчених в цьому науковому сегменті слід віднести таких, як Д. Депамфіліс, П. Гохан, С. Фостер Рід та О. Лажу, Е.Ф. Бригхем та багато інших. Серед українських учених варто виділити таких, які здійснили внесок, як в теорію і методологію угод злиття і поглинання, так і практичну реалізацію угод у вітчизняних умовах: І.А. Бланк, В.М. Марченко, І.П. Васильчук, Л.А. Горбатюк, М.В. Литовченко та інш.

Є.Ф. Бригхем та М. Ерхардт в своїй роботі «Financialmanagement: theotyandpractice» виділяють два фундаментальних підходи при оцінці операцій злиття і поглинання: методика дисконтованого грошового потоку і множинний аналіз ринку (порівняльний підхід) [1]. Останній дає можливість лише приблизно здійснити оцінку угоди злиття через те, що такий підхід передбачає використання усереднених по ринку даних. Д. Депамфіліс в роботі «Mergers, acquisitions, and other restructuringactivities» поряд з вищезазваними виділяє: метод оцінки на основі витрат на заміщення і метод оцінки на основі вартості активів [2]. Кожен з методів заслуговує відповідної уваги, має свої переваги і недоліки. В практиці фінансового менеджменту при оцінці угод на ринку M&A звертаються одночасно до комбінації методів з метою всебічної і достовірної оцінки. Використання вказаних методів в умовах діяльності українських підприємств та їх участі на ринку M&A, на наш погляд, вимагає вибору, перегляду і адаптації фінансово-аналітичних показників, що застосовуються в різних методах оцінки.

Дане дослідження зосереджене на оцінці фінансово-економічних індикаторів, джерелом визначення і розрахунку яких є фінансова звітність, зокрема, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, а також вибіркова інформація про акціонерний капітал компаній. В таблиці 1 наведені основні фінансові індикатори, які доцільно аналізувати за декілька періодів за даними фінансової звітності двох компаній.

В наведений таблиці комбіновані значення розраховано лише для деяких фінансових індикаторів. Саме з цими показниками доцільно порівнювати значення за результатами річної діяльності компанії після злиття для визначення ефекту синергії. Показник в рядку 10.2 «Довгострокові зобов'язання» важливий при визначені сукупної ціни злиття, яка визначається не лише на рівні заявленої ціни, але й повинна включати в себе довгострокові зобов'язання цільової компанії. Показник в рядку 13 «Чистий рух коштів від операційної діяльності» є індикативний при визначені прогнозного обсягу Cashflow об'єднаної після злиття компанії. Особливий інтерес представляє показник EBITDA (earningsbeforeinterest, taxesanddepreciation), який не розраховується більшістю

вітчизняними підприємствами і не використовується з метою оцінки і аналізу проміжного фінансового результату експлуатації інвестицій.

Таблиця 1. Порівняльний аналіз фінансових індикаторів двох компаній, тис. гр.од.<sup>1</sup>

Фінансові індикатори	Джерело / розрахунок даних	Компанія X		Компанія Y		Комбіно вані значення
		х-2 роки до злиття/ поглинання	х-1 роки до злиття/ поглинання	х-2 роки до злиття/ поглинання	х-1 роки до злиття/ поглинання	
1	2	3	4	5	6	7
1. Чистий дохід від реалізації продукції	Рядок 2000 Звіту про фінансові результати	22311	22130	47063	43604	65734
2. Собівартість реалізованої продукції	Рядок 2050 Звіту про фінансові результати	18069	17746	18756	17137	34883
3. Прибуток	-	×	×	×	×	×
3.1 Валовий прибуток	Рядок 2090 Звіту про фінансові результати	×	×	28307	26467	
3.2 Фінансовий результат від операційної діяльності	Рядок 2190 Звіту про фінансові результати	4242	4384	15111	13904	×
3.3 Фінансовий результат до оподаткування	Рядок 2290 Звіту про фінансові результати	4823	4830	13801	12461	×
4. EBITDA	Прибуток до сплати податків, процентів, а також за мінусом амортизації	7,884	7,762	18,465	17,057	×
5. Податок на прибуток	Рядок 2300 Звіту про фінансові результати	1173	1273	2499	2594	×
6. Чистий фінансовий результат	Рядок 2350 Звіту про фінансові результати	3650	3557	11302	9867	13424
7. Прибуток на акцію (Earnings per share EPS), гр.од.	Чистий прибуток/Акції	0,2118	0,2067	5,64	5,05	×
8. Оборотні активи	Рядок 1195 Балансу	5385	4359	18541	18294	×
9. Сукупні активи	Рядок 1300 Звіту про фінансовий стан	53751	44911	142550	134635	179546
10. Сукупні зобов'язання	Σ рядків 1595 та 1695 Балансу	26269	20556	88293	88916	×
10.1 Поточні зобов'язання	Рядок 1695 Балансу	10000	7332	27208	28456	×
10.2 Довгострокові зобов'язання	Рядок 1595 Балансу	16269	13224	61085	60460	73684

<sup>1</sup>В основі аналізу використано реальні дані компаній, учасників ринку M&Ay 2016 році

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7
11. Акціонерний капітал	Рядок 1495 Балансу	26319	23172	49972	42137	65309
12. Сукупний капітал і зобов'язання	Рядок 1900 Балансу	52588	43728	138265	131053	×
13. Чистий рух коштів від операційної діяльності	Рядок 3195 Звіту про рух грошових коштів	3431	3722	14144	14121	17843
14. Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	Рядок 3295 Звіту про рух грошових коштів	(626)	659	(11060)	(4930)	×
15. Чистий рух коштів від фінансової діяльності	Рядок 3395 Звіту про рух грошових коштів	(2835)	(5382)	(3947)	(9281)	×
16. ROA	Чистий прибуток (або EBIT) / Активи	13,87%	15,35%	22,62%	23,42%	×
17. ROE	Чистий прибуток / Власний капітал	6,79%	7,92%	7,93%	7,33%	×

Таким чином, попереднє та/або одночасне використання обліково-аналітичного підходу до визначення фінансових індикаторів з іншими методами оцінки фінансової доцільноті угод злиття і поглинання є необхідною умовою підвищення обґрунтованості і точності відповідних розрахунків. Використання західних моделей і методів українськими аналітиками вимагає їх адаптації через визначення і уточнення окремих фінансових показників.

#### **Література:**

1. Eugene F. Brigham, Michael C. Ehrhardt, “Financial management: theory and practice” – Cengage Learning, 2007. – 1104 p.
2. DePamphilis, D.M. Mergers, Acquisitions, and Other Restructuring Activities / D.M. DePamphilis. – Elsevier Inc., 2010. – 921 p.

# ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВ

*Невміріч Д.В., магістр*

*науковий керівник: Н.Ю. Єришова, к.е.н., доцент*

*Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», м. Харків*

В умовах світової економічної кризи досить гостро постає питання щодо здійснення своїх основних економічних функцій господарюючими суб'єктами в частині управління процесом утворення та витрачання коштів власного капіталу. Темпи приросту власного капіталу підприємств України в 2016 році складають 4,28%, у тому числі у сільському господарстві 34,21%, промисловості 0,87%. У будівництві та оптовій та роздрібній торгівлі спостерігається падіння, яке складає 133,63% та 24,707% відповідно. Темпи приросту зареєстрованого капіталу у 2016 році складають 5,46%, у тому числі, у сільському господарстві 25,49%, промисловості 4,59%, будівництві 14,8%, оптовій та роздрібній торгівлі 14,17%. Темпи приросту додаткового капіталу у 2016 році складають 4%, у тому числі, у сільському господарстві 27,18%, промисловості 4,98%, оптовій та роздрібній торгівлі 84,59% (рис. 1) [1].



Рисунок 1. Динаміка зміни власного капіталу підприємств України за 2015-2016 рр.  
(розраховано за даними [1])

Отже, однією з умов ефективного управління капіталом є подальше вдосконалення методології і організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також застосування новітніх організаційних систем з використанням сучасних комп'ютерних інформаційних технологій.

Дослідженню змісту та уточненню економічної сутності власного капіталу, поліпшенню організаційного та методологічного аспекту обліково-аналітичного напрямку присвячено праці вітчизняних та закордонних науковців таких як: Андре Ж.,

Ануфрієв В.Е., Бланк І.О., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Дем'яненко М.Я., Евстафьева Е.М., Лайтнер Ф., Мних Є.В., Новодворський В.Д., Савицька Г.В., Сопко В.В., Чумаченко М.Г. та інших [2, 3, 4].

За результатами аналізу наукової літератури проведено узагальнення існуючих концепцій капіталу у декілька груп: 1) класичні концепції - концепції: підтримки фінансового і фізичного капіталу; пріоритету власника; пріоритету підприємства; фондів; 2) концепції прибутку - синтаксична, семантична, прагматична концепції прибутку; 3) концепції вартості - концепції: вартості капіталу; економічної доданої вартості; вартості чистих пасивів; управління вартістю капіталу; 4) концепції управління капіталом - концепції: агентських відносин; структури капіталу; ефективності капіталу; життєвого циклу організації; 5) концепції бухгалтерського управління господарськими процесами, що впливають на величину власного капіталу, концепції: економічної періодизації; оптики; управління економічними процесами; управління резервами і ризиками та ін. [2, 3]. Так, концепція підтримки фізичного капіталу заснована на вимірі активів за поточною вартістю, а концепція підтримки фінансового капіталу передбачає вимір активів за первісною вартістю і собівартістю.

Значення та необхідність дослідження практики формування обліково-аналітичного забезпечення управління власним капіталом на підприємствах обумовлюється їх безпосереднім впливом на всі тактичні та стратегічні управлінські рішення. Ефективне управління власним капіталом на підприємствах потребує формування і систематизації необхідної інформації, що вимагає створення і розвинення обліково-аналітичної системи. Вчені зазначають, що основою обліково-аналітичної системи управління підприємством є три взаємопов'язаних і взаємозалежних базові елементи (бухгалтерський облік, аналіз господарської діяльності, аудит), які в свою чергу поділяються на структурні складові, які генерують інформацію в залежності від поставлених цілей. В такому випадку, бухгалтерська інформація, є носієм первинних відомостей, на основі яких будуються інші облікові системи. За допомогою взаємодії управлінських функцій, в обліково-аналітичній системі формується обліково-аналітичне забезпечення управління власним капіталом.

Питанням надання інформації про власний капітал підприємств у всіх моделях бухгалтерського обліку приділяють особливу увагу. Так, облікові системи розвинених країн (Франція, США, Германія та ін.) спрямовані на визначення факторів впливу на формування обліку власного капіталу, серед яких організаційно-правова форма підприємства; державне втручання; міжнародні вимоги до розкриття та надання інформації про капітал в бухгалтерському обліку; визначення цілеспрямованості використання сформованих даних про компонентах власного капіталу.

На сьогодні стандартизація облікових даних відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), характеризує інтернаціональну модель обліку, як основну облікову систему сучасності, яка встановлює певні правила формування і надання достовірної інформації користувачам про власний капітал сільськогосподарських організацій. Відповідно до принципів МСФЗ власний капітал представлений показниками, які є найбільш змістовними для користувачів. У МСФЗ 1 визначено обсяг інформації про капітал, який підприємство повинно обов'язково відобразити в звіті про фінансовий стан, або в звіті про зміни в капіталі або ж в

примітках [5]. Згідно з параграфом 106 МСФЗ 1 в звіті про зміни капіталу, компанія повинна розкривати рух кожної складової капіталу в звітному періоді.

Необхідність практичного застосування міжнародних стандартів в обліку вітчизняних підприємств визначає необхідність розробці систем або послідовних прийомів, що сприяють веденню обліку та складання звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів. Порівняльний аналіз застосування МСФЗ у вітчизняній практиці підприємств щодо формування облікових даних про власний капітал представлено на рисунку 2. Власний капітал і раціональне управління його елементами становлять основу фінансової стійкості, стабільності, і відіграють домінуючу роль при аналізі діяльності підприємств.



Рисунок 2. Порівняльний аналіз застосування МСФЗ у вітчизняній практиці при формуванні даних про власний капітал

Отже, розробка і впровадження практичних підходів до формування та функціонування обліково-аналітичного забезпечення управління власним капіталом, з позначеними галузевими особливостями і чинниками, в практику вітчизняних підприємств сприятиме: 1) підвищенню якості та розширенню сфери застосування облікової та аналітичної інформації; 2) формуванню та поданню зацікавленим користувачам актуальної та достовірної звітності; 3) підготовці дієвих управлінських рішень; 4) підтримці формуванню ефективної фінансової стратегії; 5) оперативній реакції на зовнішні і внутрішні зміни; 6) стабільності фінансово-господарської діяльності підприємства.

### **Література:**

1. Держкомстат України. [Електронний ресурс] : Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/vk\\_ed/vk\\_u/vk\\_ed\\_3\\_16\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/vk_ed/vk_u/vk_ed_3_16_u.htm)

2. Евстаф'єва Е.М. Теория и методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций [Електронний ресурс] : Режим доступу: URL: <http://www.famous-scientists.ru/list/12000>.
3. Носова О.В. Власний капітал як економічна категорія / О.В. Носова, В.П.Осадча, Н.Ю. Єршова. – 2015. – [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/>
4. Голов С.Ф. Проблеми і перспективи бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит, 2009. – № 11.
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Електронний ресурс] : Режим доступу : URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=147977>.

## РОЛЬ АУДИТУ У ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

*Ю.Р. Нужна, студентка*

*науковий керівник: Д.О. Кайнара, к.е.н.*

*Запорізький національний університет, м. Запоріжжя*

В умовах політичної та економічної нестабільності в Україні суб'єкти господарювання постійно відчувають вплив негативних зовнішніх та внутрішніх чинників на їх рівень економічної безпеки. Функціонування за таких умов вимагає постійного контролю за діяльністю підприємства. Найбільш ефективним методом контролю діяльності суб'єкта господарювання є аудит. Він дозволяє перевірити відповідність, точність бухгалтерської інформації та фінансової звітності, а також провести операційний контроль господарської діяльності.

В процесі діяльності суб'єкта господарювання можуть виникати помилки, наприклад, під час формування фінансової звітності. Це може привести до негативних наслідків. По-перше, власникам (акціонерам) буде надана неправдива інформація, по-друге, це вплине на подальший аналіз діяльності підприємства. Все вище перераховане негативно вплине на рівень економічної безпеки підприємства, наслідки чого можуть бути найрізноманітнішими: від недоотримання прибутку до банкрутства суб'єкта господарювання. Поряд з цим, керівництво підприємства може не здійснити поточний аналіз фінансового стану суб'єкта господарювання та не виявити своєчасно можливі проблеми. Це також може привести до значних негативних наслідків. Отже, підприємству вкрай важливо проводити незалежну перевірку, яка буде неупереджено допомагати виявити слабкі місця та погрози діяльності суб'єкта господарювання.

В той же час, аудит здатен не тільки виявити проблеми в діяльності підприємства, а й вказати на можливості підвищення ефективності діяльності. Це надасть змогу підвищити конкурентоспроможність суб'єкта господарювання та підвищити рівень стійкості до зовнішніх та внутрішніх факторів негативного впливу на підприємницьку діяльність.

Перевагою аудиту є його незалежність. Цей факт зменшує суб'єктивну складову перевірки. Якщо керівництво підприємства є зацікавленою стороною та не завжди буде бажати виявити негативні сторони діяльності, то аудитор, особливо, якщо він є зовнішнім, має бажання найякісніше зробити перевірку та виявити всі проблеми підприємства. Отже, виходячи з вищепереліченого, можна визначити, що велику роль має професіоналізм аудитора. При пошуку внутрішнього аудитора або укладення договору з зовнішнім необхідно впевнитися у достатності кваліфікованості експерта, адже, саме від цього буде залежати якість проведеної перевірки.

Будь-який аудит, зовнішній або внутрішній, передбачає виконання трьох основних етапів: підготовчого, основного та завершального (рис. 1).

Перед початком проведення аудиту необхідно визначити об'єкт перевірки та який обсяг повинен він охоплювати. Після чого потрібно розробити детальний план дій, який буде відповідати меті перевірки. При контролі за рівнем економічної безпеки дуже важливо правильно визначити об'єкти перевірок та завдання, для того, щоб не

пропустити потенційні загрози діяльності. До основних завдань аудиту у процесі оцінки рівня економічної безпеки суб'єкта господарювання належать:

- здійснення ревізорів та перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання щодо наявності внутрішніх крадіжок;
- перевірка на наявність зловживань у процесі діяльності підприємства;
- аналіз стану фізичних та технічних засобів забезпечення внутрішньої безпеки та їх відповідність встановленим нормам;
- здійснення анкетування серед працівників суб'єкта господарювання щодо рівня економічної безпеки;
- аналіз та вдосконалення ведення обліку сировини та матеріалів;
- оцінка цінової політики з точки зору її впливу на рівень економічної безпеки;
- аналіз та надання рекомендацій щодо захисту фінансової інформації на підприємстві тощо [2, с. 3].



Рисунок 1 Етапи проведення аудиту [розроблено автором на основі [1; 2]]

Отже, аудит є важливою складовою у процесі контролю за рівнем економічної безпеки підприємства. Якісно проведена перевірка, подальший аналіз отриманих результатів та впровадження наданих рекомендацій може не тільки підтримувати, але й постійно покращувати стан економічної безпеки суб'єкта господарювання.

**Література:**

1. Олійник С.О. Внутрішній аудит у системі економічної безпеки підприємства / С.О. Олійник // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181 (3). – С. 213–218.
2. Кріп Г. Особливості аудиту господарської діяльності підприємств в аспекті їх економічної безпеки / Г. Кріп, Р.Андрушко, О.Лиса // Вісник Львівського національного аграрного університету : економіка АПК. – 2010. – № 17 (2). – С. 238–243.
3. Рудницький В.С. Роль внутрішнього аудиту в економічній безпеці суб'єктів господарської діяльності / В.С. Рудницький // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2009. – № 1. – С. 1-7.

## КОНТРОЛІНГ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ПЛАНУВАННЯ

*О.В Побережець, д.е.н., професор*

*Л.О. Масіна, ст. викладач*

*Одеський національний університет імені І.І. Мечникова, м. Одеса*

Ефективним елементом системи державного управління в сучасних умовах функціонування національної економіки є контролінг, який виконує функції діагностики та регулювання окремих процесів. Використання системи контролінгу не тільки на мікро-, але й на мезо- та макрорівні дає можливість застосовувати інструментальне забезпечення, враховуючи процедуру адаптації в умовах євроінтеграції та глобалізації. Історичні аспекти розвитку та застосування контролінгу як сегменту державного планування свідчать про його ефективність в системі управління та функціонування національною економікою, що дає можливість здійснювати своєчасний вплив на окремі фактори внутрішнього та зовнішнього середовища. Прагнення до зміни якості системи державного планування потребує сучасних підходів щодо сформованих організаційних форм, які діють під впливом факторів об'єктивного та суб'єктивного характеру, обмежуючи можливості розвитку системи регулювання макроекономічного середовища, що підкреслює необхідність детального дослідження даної проблематики.

Поняття категорії контролінгу досліджувалось, починаючи з тридцятих років дев'ятнадцятого століття, за умови формування сучасної системи державного регулювання, яка містила окремі елементи управління, діагностики та контролю. Сьогодні саме Контролінг є сучасним базовим елементом системи державного регулювання, у тому числі й планування, що підтверджується функцією інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління національною економікою.

Наукові праці деяких авторів, а саме: Баюри Д.О., Масленікова Є.І., Григор'єва Г.С., Пушкаря М. С. та інших, свідчать про необхідність застосування контролінгу в системі державного планування. В свою чергу, контролінг представляє собою інструмент системи управління суб'єктом господарювання, який забезпечує процес виявлення відхилень від запропонованих і затверджених процедур, положень, правил та забезпечує надання достовірної оцінки причин цих відхилень, конкретизує їх за ступенем участі в них працівників суб'єктів господарювання [1-4].

В умовах сьогодення, у системі державного контролю виділяють два сегменти:

– суб'єкт державного управління, який забезпечує виконання контрольної функції, надає відповідну оцінку результатів діяльності суб'єктів національної економіки шляхом зіставлення визначених результатів з установленими та затвердженими державними стандартами або нормативами, при виявленні порушень застосовує фінансові або інші санкції відповідно до нормативно-правових актів країни;

– суб'єкт державного управління, який забезпечує виконання контрольної функції, але не уповноважений у разі виявлення порушень приймати будь-які санкції, обмежується лише інформуванням інших органів державної влади про результати своїх контрольних заходів [3].

Необхідно також при впровадженні контролінгу в систему державного планування реалізувати переваги, які виникають в процесі використання контролінгу. В свою чергу, загальними сегментами системи контролінгу в межах державного планування є:

- проведення діагностики балансу цілей, що дає можливість забезпечити узгодження цілей та їх досягнення за окремими напрямками, а саме: зв'язок елементів системи цілей; баланс цілей на окремих кроках планування; узгодженість планів на різних рівнях державного регулювання;
- забезпечення науково-методологічного базису процесу планування на макрорівні;
- формування системи зворотних зв'язків між об'єктом і суб'єктом державного планування, які базуються на системі моніторингу об'єкта планування, враховуючи в ритмічність надходження інформації щодо стану параметрів системи;
- орієнтація контролінгу на кінцевий цільовий результат, що в повній мірі відноситься до сфери державного планування, а саме: всі проміжні етапи і всі види планової діяльності повинні бути підпорядковані і відповідати головній меті, що дасть можливість враховувати стан відповідних суб'єктів державного планування та окремі зміни параметрів за відповідний період;
- відповідність змісту контролінгу повному переліку завдань і процедур, які супроводжують процес планування, визначаючи інформаційно-аналітичну спрямованість з підкріпленим плановими показниками;
- формування на основі отриманої під час контролінгу інформації сучасної моделі функціонування системи планування, враховуючи стан суб'єктів та об'єктів.

Необхідно підкреслити, що контролінг має відповідні особливості реалізації, в залежності від етапу процесу планування. Крім того, підтримання загальних теоретико-методологічних зasad реалізації системи контролінгу забезпечує належну ефективність та використання її результатів в державному управлінні.

Інтегрування комплексу методів та способів процесу планування представляє собою специфічну особливість контролінгу, що підтверджується оперативними та стратегічними сегментами на всіх етапах планування. Проте, формування планів окремих підрозділів повинно зводитися до єдиного узгодженого плану, що базується на процесі координації всіх етапів державного планування в сучасних умовах господарювання.

Формування системи державного контролінгу є важливим елементом вирішення протиріч між об'єктами системи державного планування щодо аналізу стану окремих економічних процесів та явищ.

Важливим аспектом є наявність базової принципової відмінності між державним контролем і державним контролінгом на макрорівні полягає в тому, що контроль в фінансово-економічній сфері базується виключно на зіставленні фактичних параметрів з нормативними (плановими), закріпленими у відповідних документах, а контролінг оперує багатогранним комплексом прийомів, способів, методів тощо. Контролінг надає якісну оцінку фактичного стану об'єкта дослідження з позицій економічної теорії, політичної доцільноті, соціально-економічної ситуації в країні з урахуванням сегментної складової [3].

В свою чергу, створення спеціалізованої служби контролінгу має починатися з вирішення наступних питань, а саме:

- попередньої оцінки ефективності такої служби, яка проводиться шляхом зіставлення конкретних ресурсних витрат та очікуваного соціально-економічного ефекту за результатами діяльності;

- забезпечення відповідної нормативно-правової бази, яка регулює та регламентує діяльність спеціалізованої структури контролінгу на мезо- та макрорівнях;
- обґрутування необхідності створення органу контролінгу, що дасть можливість виконувати відповідні функції державного регулювання макроекономічних процесів та підтримати необхідними інформаційними ресурсами процес державного планування.

Систему державного контролінгу на макрорівні необхідно розглядати як окремий вид контролінгу, який вирішує функцію комплексного забезпечення структури державного регулювання фінансово-економічними індикаторами або оцінками за всіма сегментами. Зауважимо, що адміністративно-відповідальний контроль в тій його частині, який надає сегментну фінансово-економічну оцінку необхідно розглядати як структурний компонент державного контролінгу. Необхідно зазначити, що державний контролінг повинен функціонувати як підсистема державного регулювання на макрорівні, він повинен за своєю місією та змістом відповідати тій функції державного регулювання національної економіки, підтримку і супровід якої він забезпечує у трансформаційних умовах. Стратегічна значущість державного контролінгу полягає не тільки у формуванні необхідної фінансово-економічної аналітичної інформації для макросистеми, а також є забезпеченням зворотного зв'язку між суб'єктами державного регулювання національної економіки [3].

Формування моделі контролінгу базується на елементах програм прогнозування, що потребує адаптації окремих методів та врахування факторів впливу зовнішнього та внутрішнього середовища. Крім того, значимість та оперативність адаптації окремих процесів прогнозування та розроблених програм в умовах динамічних змін функціонування національної економіки залежить саме від властивостей системи контролінгу, яка повинна віддзеркалювати реальний стан відповідних процесів та явищ.

Отже, контролінг є обов'язковим сегментом державного планування як в цілому, так і окремих макроекономічних процесів, що дає можливість системі державного регулювання виконувати основні завдання для реалізації головної мети та досягнення значного соціально-економічного ефекту. Крім того, використання інструментально-аналітичного забезпечення системи контролінгу уможливить врахування зміни макроекономічного середовища, з виявленням негативних внутрішніх та зовнішніх факторів впливу, забезпечуючи при цьому прийняття правильних управлінських рішень з усуненням ризиків функціонування макроекономічного середовища.

### **Література:**

1. Григор'єв Г. С. Державний контролінг як елемент системи управління національною економікою в умовах глобалізації / Г. С Григор'єв // Вісник Одеського національного університету. – Серія: Економіка. – 2017. – Том 22. Вип. 2 (55). – С. 32-37.
2. Масленіков Є.І. Концептуальна модель контролінгу в системі управління фінансовою стійкістю промислового підприємства / Є. І. Масленіков // Економіка. Фінанси. Право. – 2014. – № 11/1. – С. 42-45.
3. Григор'єв Г. С. Теоретико-методологічні засади державного регулювання фінансово-економічних процесів в умовах глобалізації: [моногр.] / Г. С. Григор'єв. – Херсон : Олді-плюс, 2017. – 380 с.
4. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.

## ВИКОРИСТАННЯ ЕФЕКТИВНИХ РЕГУЛЯТОРНИХ ЗАСОБІВ ВПЛИВУ КОНТРОЛЮ ЗА ФІНАНСУВАННЯМ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ

*O.O. Разборська, к.е.н., доцент*

*Донецький національний університет імені Василя Стуса, м. Вінниця*

Дієве реформування вищої освіти в Україні може принести додаткові фінансові надходження в бюджет держави, закласти підґрунтя для сприятливого інвестиційного клімату для іноземних інвесторів. Тому децентралізація галузі освіти, яка розпочалася з уведенням в дію Закону «Про вищу освіту», розширює автономію університетів, надаючи їм можливість самостійно здійснювати навчальну, наукову, виховну діяльність та нести відповідальність за рівень підготовки фахівців [1; 2, с.20]. Реалізувати на практиці дію положень вище згаданого закону є можливим за умови створення державою належних умов для надання конкурентних освітніх послуг, а також джерел їх фінансування.

Особлива увага повинна приділятися процедурі контролю за фінансуванням закладів освіти та використанню ефективних регуляторних засобів впливу на цей процес. Як свідчить практика, неефективність фінансового контролю в системі освіти є однією з причин поширення форм, обсягів і наслідків шахрайства у сфері використання бюджетних коштів і державного майна освітніми закладами та установами [3, с. 13]. Тому від побудови в країні якісної системи фінансового контролю в освітній сфері, значною мірою залежатиме її розвиток, адже ефективні контрольні заходи покликані забезпечувати результативне використання фінансових ресурсів держави освітніми закладами та мінімізацію правопорушень в системі освіти. Всі ці обставини вказують на актуальність дослідження.

Важливість фінансового контролю та його особливості в системі освіти досліджують багато науковців, зокрема, С.В. Бардаш, О.Д. Василик, Н.Г. Виговська, Є.В. Калюга, М.М. Коцупатрій, А. Некряч, Н.І. Рубан, І.Б. Стефанюк, В.О. Шевчук та інші. Проте залишається проблемним питання щодо особливостей використання ефективних регуляторних засобів забезпечення фінансового контролю та підвищення якості їх застосування в системі освіти.

Метою дослідження є обґрутування організаційно-методичних зasad та практичних рекомендацій щодо підвищення якості регуляторного впливу фінансового контролю за фінансуванням в освітній сфері.

Лімською декларацією керівників принципів фінансового контролю Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (ІНТОСАІ) означено, що «організація державного фінансового контролю – це обов'язковий елемент управління, який тягне за собою відповідальність перед суспільством» [4]. При цьому контроль є не самоціллю, а невід'ємною частиною системи управління суспільними фінансовими ресурсами, яка забезпечує ефективне їх витрачання, відповідальний та підзвітний характер цього управління [5].

На сьогодні в різних країнах більша частина органів державного фінансового контролю широко використовують аудит ефективності як один із найважливіших

методів проведення державного бюджетного контролю. Частка аудиту ефективності в загальній кількості перевірок вищих органів фінансового контролю ряду розвинутих країн перевищує 50 % [6]. Його найважливішою ціллю є визначення соціально значимого результату від використання наявних державних ресурсів, на приклад, у вигляді покращення здоров'я і якості життя населення, або зниження рівня злочинності. Проте для освітнянської сфери таким показником є підвищення якості освіти, що створює додаткові вимоги та потребує комплексних змін. Особливість фінансового контролю в системі освіти полягає в тому, що при його проведенні використовуються вартісні показники, які визначають кінцевий результат господарюючої діяльності освітніх закладів. Тому результативне здійснення фінансового контролю в системі освіти залежить від рівня організації і видів контролю.

Основним завданням фінансового контролю освітніх закладів є забезпечення раціонального та результативного використання фінансових ресурсів держави, тому його дієвість має поширюватися на сферу формування доходів та видатків цих закладів у розрізі загального та спеціального фондів бюджету. Необхідно зауважити, що за умов не завжди задовільного стану надходження фінансових ресурсів на основні потреби навчального закладу, а також строгої визначеності їх використання на конкретні цілі зростає вага позабюджетного фінансування, яке є результатом самостійного забезпечення закладом своїх потреб у фінансових ресурсах. Отже особливого значення набувають методи та контрольні процедури у сфері фінансування освітніх закладів.

Найчастіше методи фінансового контролю фінансування закладів освіти поділяють на прямі і непрямі; адміністративні, правові та економічні; ринкові чи державні. Проте їх використання набуває комплексного характеру. Так до адміністративних методів слід відносити, на нашу думку, методи державного регулювання (нормативно-правове регулювання освіти; державний сектор і державну власність в освіті; прояви державної монополії у сфері освіти, виражені у формах ліцензування, атестації та акредитації, включаючи контроль якості освіти; державні інвестиції у розвиток освіти), а щодо фінансово-економічних, наприклад, альтернативні форми фінансування освіти (донорські методи - благодійництво, меценатство, спонсорська допомога; донорські методи державного регулювання - в рамках пріоритетного фінансування відповідних бюджетних програм та податкового регулювання (надання пільг, звільнення операцій з надання освітніх послуг від ПДВ та інше).

Створення ефективної системи фінансового контролю фінансування закладів вищої освіти значною мірою залежить від того, наскільки дієво, оперативно та об'єктивно реалізуються функції нагляду (контролю) якості освітньої діяльності й якості вищої освіти, посилення його впливу на підготовку проектів управлінських рішень та нормативно-правових документів. Зазначені функції реалізуються за допомогою методів державного нагляду (контролю) за дотриманням законодавства у сфері вищої освіти та стандартів освітньої діяльності. Основними методами державного нагляду (контролю) у сфері вищої освіти є акредитація, інспектування, експертна оцінка, моніторинг, спеціальна перевірка, а також державний фінансовий аudit, аudit відповідальності та перевірка державних закупівель.

Варто зазначити, що інспектування може виступати як окремим методом так і однією з форм державного фінансового контролю. Інспектування діяльності у сфері вищої освіти як форма державного фінансового контролю здійснюється Державною аудиторською службою України у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці рівня відповідності освітньої діяльності вищих навчальних закладів та їх структурних підрозділів вимогам чинного законодавства у сфері освіти (в першу чергу, ліцензійним умовам надання освітніх послуг у сфері вищої освіти) і державним стандартам вищої освіти, здійснення аналізу стану управлінської діяльності щодо організації освітнього процесу, навчально-методичної і наукової роботи, ефективності використання педагогічного та науково-педагогічного потенціалу і матеріальних ресурсів, забезпечення розвитку та ефективності використання матеріально-технічної бази і об'єктів соціальної сфери, функціонування системи внутрішнього забезпечення якості.

Державний аудит у сфері вищої освіти – це перевірка діяльності вищого навчального закладу щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном, законності та достовірності фінансової звітності правильності ведення бухгалтерського обліку. Державний аудит щодо сфери вищої освіти можна поділити на три види: державний фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідальності. Державний фінансовий аудит у сфері вищої освіти, відповідно до чинного законодавства [7] полягає у перевірці та аналізі Державною аудиторською службою України або Рахунковою палатою України (щодо коштів державного бюджету) фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Аудит ефективності в закладах освіти передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу (вищими навчальними закладами – прим. автора), стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів [7].

Таким чином, розглянуте нами вище доводить, що система фінансового контролю за фінансуванням в освітній сфері є засобом результативної роботи і ефективного управління, яка забезпечує регулювання діяльності суб'єктів освітніх послуг зі сторони держави й проведення оцінки результатів цієї діяльності. Серед тих інструментів, які можуть доповнити фінансові показники і засоби фінансового контролю за фінансуванням закладів освіти можна назвати популярні на Заході системи взаємної відповідальності (systems of mutual accountability) та винагороди за досягнені результати (performance-related rewards), а також збалансовану систему показників (Balanced Scorecard – BSC). Всі перераховані вище інструменти допомагають здійснювати контроль за досягненнями, ефективністю процесів та досягненням намічених результатів в різних напрямах освітньої діяльності. Обмін практичним досвідом з різних питань фінансового контролю як методичного, так і прикладного характеру має велике

значення, оскільки досвід функціонування та розвитку фінансових органів інших країн, безумовно, є корисним для сфери освіти в економіці України.

**Література:**

1. Про вищу освіту : Закон України від 01.07.2014 р. № 1556-VII. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1556-18/page2>.
2. Некряч А. Реалізація освітніх стандартів ЮНЕСКО – запорука входження України в європейський цивілізаційний простір / А. Некряч // Вища школа. – 2016. № 3(140). – С. 11–22.
3. Калиневич Г.М. Регуляторні засоби забезпечення фінансового контролю в системі освіти України [Текст] : дис. канд. екон. наук за спеціальністю 08.00.03. / Г.М. Калиневич. – Львів : ЛРІДУ НАДУ. – 2017. – 203 с.
4. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
5. Бардаш С.В. Методи контролю у сфері господарювання : теоретичний та праксеологічний аспекти [Електронний ресурс] / С.В. Бардаш, Т.С. Осадча. — Режим доступу : [soskin.info/userfiles/file/2013/9-10/Bardash-Osadcha.doc](http://soskin.info/userfiles/file/2013/9-10/Bardash-Osadcha.doc).
6. Степашин С.В. «Аудит ефективності как важнейшая форма государственного финансового контроля» [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://www.ach.gov.ru/ru/chairman/?id=217>.
7. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України № 2939-XII від 26.01.1993 р. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-1>

## НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ АНАЛІЗУ В УМОВАХ ІННОВАЦІЙНОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

Ручина А.О., магістр

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», м. Харків

Неодмінною умовою збереження суб'єктами господарювання конкурентних позицій в ринковій економіці є формування інноваційної стратегії їх розвитку, ефективність якої неможлива без використання нематеріальних активів (НМА) у різних їх формах. Нематеріальні активи як довгострокові активи, що не мають матеріально-речової форми, призначенні для використання у виробництві і реалізації продукції, при виконанні робіт чи наданні послуг, або для управлінських потреб організації, здатні приносити організації економічні вироки (дохід) в майбутньому, не призначенні для перепродажу, виняткові права на які документально підтвердженні [1]. Нажаль, нематеріальним активам та їх ролі в капіталізації підприємств поки що не приділяється належна увага. Підтвердженням тому є відсутність розгорнутої статистичної інформації про стан і тенденції змін величини нематеріальних активів у складі необоротних активів підприємств. Так, звернемось до статистичних даних. Динаміка питомої ваги нематеріальних активів та основних засобів у складі необоротних активів підприємств України за 2012-2016 рр. майже незмінна: у 2012 р. 67,22%, у 2013 р. 66,33%, у 2014 р. 65,55%, у 2015 р. 67,21%, у 2016 р. 65,79% (рис. 1).

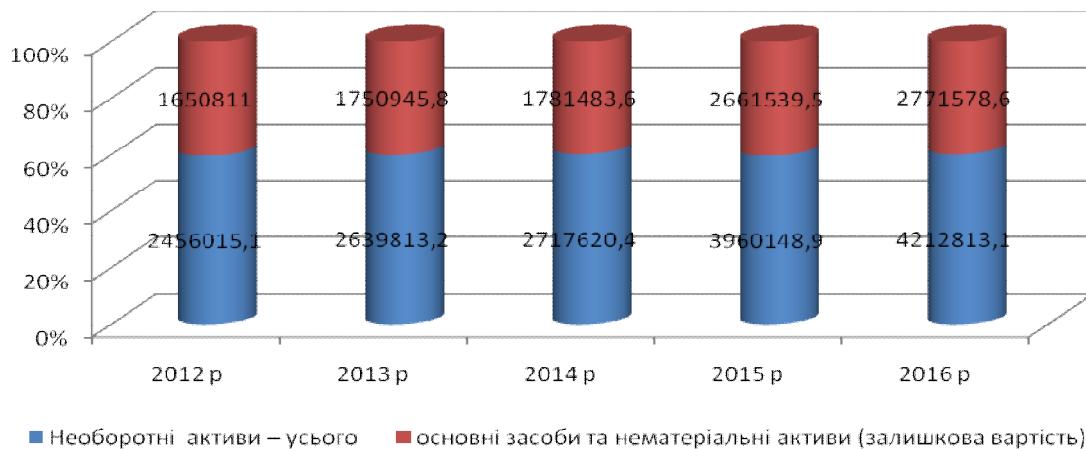


Рисунок 1. Динаміка питомої ваги нематеріальних активів та основних засобів у складі необоротних активів підприємств України за 2012-2016 рр., % (розраховано за даними [2])

Статистичні дані про капітальні інвестиції за видами нематеріальних активів уперіод 2012–2016 років свідчать про незначну частку інвестицій, зокрема, у 2012 р. – 3,07 %, у 2013 р. – 4,19 %, у 2014 р. – 3,37 %, у 2015 р. – 6,73 %, у 2016 р. – 6,95% (рис. 2).

Загальним підходам до аналізу забезпеченості й ефективності використання нематеріальних активів на підприємствах присвячені наукові праці вчених: Банаської Т.М., Єршової Н.Ю., Лахтіонової Л.А., Райковської І.Т., Тарасюк І., Савицької Г.В. та ін. [3-5].

За системним підходом аналіз нематеріальних активів є частиною системи більш високого рівня, але і самостійною цілісною системою, що об'єднує логічно взаємопов'язані між собою складові елементи. Отже, аналіз нематеріальних активів може бути представлений окремим структурно-відокремленим блоком або складати частину окремих блоків у системі комплексного економічного аналізу.



Рисунок 2. Динаміка капітальних інвестицій за видами нематеріальних активів за 2012-2016 рр. (розраховано за даними [2])

Основними завданнями аналізу НМА в процесі економічного розвитку підприємства є:

- визначення напрямків аналізу ефективності використання НМА та виявлення їх сутності;
- визначення джерел інформації про НМА;
- вдосконалення аналітичних показників;
- побудова моделей впливу факторів на ефективність використання НМА і виявлення впливу самих НМА в цілому на діяльність підприємства.

Схема окремих блоків і механізм взаємодії різних узагальнюючих показників в системі комплексного аналізу НМА представлена на рис. 3.

Стратегічною метою комплексного економічного аналізу забезпеченості та ефективності використання НМА (рис. 3) є пошук шляхів зниження витрат виробництва, підвищення продуктивності праці та рівня результативності. Методика цього аналізу дозволяє всебічно оцінити та дослідити роль залучення НМА у виробництво, тому доцільно проводити його за трьома напрямками: аналіз забезпеченості НМА, аналіз наявності і руху НМА та аналіз ефективності використання НМА. Кожен з виділених на рис. 3 блоків передбачає певний набір аналітичних процедур, проведення яких дає

комплексне уявлення про ефективність використання нематеріальних активів. Для аналізу нематеріальних активів розробляють систему економічних показників, які характеризують статику (стан спокою) і динаміку (рух) об'єкта, який вивчають. Особливе значення для аналізу мають показники ефективності використання нематеріальних об'єктів, що відображають рівень їх впливу на фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства.

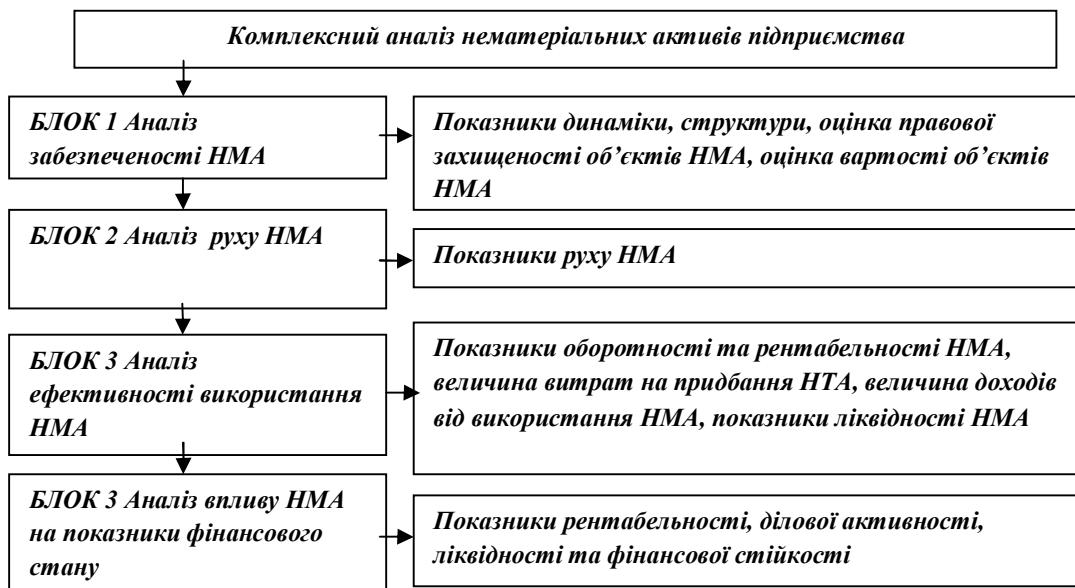


Рисунок 3. - Схема взаємодії блоків комплексного аналізу нематеріальних активів підприємства

Особливе значення для аналізу підприємства мають показники ефективності використання нематеріальних об'єктів, що випереджають ступінь їхнього впливу на фінансовий стан і фінансові результати діяльності підприємства. Розрахунок ефективності використання нематеріальних активів пов'язаний з великими труднощами і потребує комплексного підходу.

Ефект (Е) від придбання підприємством права використання запатентованого виробничого досвіду і знань, а також "ноу-хау" може бути визначений за формулою:

$$E = \sum_{i=0}^k \frac{P_i - C_i}{(1 + \Delta) \times T}, \quad (1)$$

де  $P_i$  – вартісна оцінка результату використання ліцензійної технології в  $i$ -му році;  $C_i$  – витрати, пов'язані з використанням ліцензійної технології в  $i$ -му році;  $\Delta$  – ставка дисконтування;  $i$  – період використання ліцензії ( $i = 0, 1, \dots, k$ ).

В цілому стратегія використання нематеріальних активів спрямована на збільшення прибутковості і зміцнення фінансового стану підприємства, а також забезпечення його конкурентоспроможності на основі введення в господарський оборот об'єктів інтелектуальної власності та їх комерційного використання.

Отже, результати аналізу нематеріальних засобів використовуються при прийнятті грамотних управлінських рішень, сприяють зростанню ефективності підприємства за рахунок виявлення прихованих резервів в даній області. Використання нематеріальних активів у сучасній практиці є комплексною, багатогранною проблемою, яка зачіпає сфери економіки, права, маркетингу, бухгалтерського й податкового обліку та потребує великої уваги з боку як науковців, так і практиків.

**Література:**

1. Нематеріальні активи : положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 [Електронний ресурс] : сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
2. Держкомстат України. [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/vk\\_ed/vk\\_u/vk\\_ed\\_3\\_16\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/vk_ed/vk_u/vk_ed_3_16_u.htm)
3. Єршова Н.Ю. Нематеріальні активи промислових підприємств України / Н.Ю. Єршова // Фінанси України. – 2011. – № 11. – С. 104–112.
4. Райковська І.Т. Економічний аналіз забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів : методичний підхід / І. Т. Райковська // Вісник ЖДТУ. – Економічні науки. – 2009. – №1(47). – С. 43-51.
5. Банасько Т.М. Економічний аналіз використання нематеріальних активів: значення та методика здійснення / Т. М. Банасько // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4(50). – С. 11-16.

## ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ У СИСТЕМІ РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

*E.O. Трещова, магістр  
науковий керівник: Н.Г. Сейсебаєва, к.е.н., доцент  
Запорізький національний університет, м. Запоріжжя*

Українські підприємства, функціонуючи за досить складних економічних умов, для забезпечення свого розвитку мають не лише враховувати ризики, що впливають на їх діяльність, але й активно управляти ними, впроваджуючи систему ризик-менеджменту. Ця система повинна бути побудована з урахуванням передового зарубіжного досвіду в сфері управління підприємницькими ризиками, а також сучасних вітчизняних реалій розвитку суб'єктів економіки.

Серед перспективних тенденцій розвитку системи ризик-менеджменту підприємства варто окремо виділити зростання ролі внутрішнього контролю в управлінні ризиками на підприємстві. З огляду на це, дослідження процесів зближення та взаємного впливу систем внутрішнього контролю та ризик-менеджменту підприємства в аспекті підвищення їх ефективності є актуальним. Утім, слід зазначити, що С.І. Бегун, Н.І. Дорош, І.В. Новик, Н.С. Скопенко, С.Ф. Смерічевський, Л.М. Черчик, Т.В. Яцик та інші вчені досліджували ці питання, тому їх наукові результати враховані при обґрунтуванні необхідності інтеграції внутрішнього контролю в систему ризик-менеджменту сучасного підприємства.

Так, можна погодитися з визначенням, яке запропонували Л.М. Черчик, С.І. Бегун та І.М. Івашкевич: «ризик-менеджмент як вид управлінської діяльності полягає в своєчасному й адекватному реагуванні на різноманітні загрози та здійсненні свідомого, цілеспрямованого впливу суб'єкта управління на об'єкт з метою його стійкого розвитку в умовах невизначеності, коли існує ймовірність відхилення від поставлених цілей. Ефективна система ризик-менеджменту підвищує шанси керівництва домогтися успіху в довгостроковій перспективі» [1, с. 182]. Відповідно до такого підходу, основним завданням ризик-менеджменту підприємства є своєчасне реагування на зміни його зовнішнього середовища та вибір раціональних управлінських рішень із метою забезпечення діагностики причини виникнення ризиків, визначення їх природи та зниження негативної дії з мінімальними витратами всіх необхідних ресурсів [2, с. 68].

На думку Н.С. Скопенко, комплексна система ризик-менеджменту повиннастаті важливою складовою загальної системи управління підприємством, яка здатна підвищити результативність господарської діяльності в умовах невизначеності його внутрішнього та зовнішнього середовища. В цілому, формування комплексної системи ризик-менеджменту покликане забезпечити високу ефективність прийняття управлінських рішень для досягнення стратегічних і тактичних цілей підприємства. Необхідним є дотримання певних вимог і принципів, слідування ключовим факторам успішності при побудові та функціонуванні комплексної системи ризик-менеджменту підприємства. Успішність її впровадження та подальшого функціонування залежатиме від наявності та дієвості комплексу елементів забезпечення. Однією з умов дієвості такої системи управління ризиками є застосування детально розроблених, обґрунтованих і найбільш прийнятних підходів до оцінки ризиків і впливу на їх ступінь. Використання у господарській практиці підприємств комплексної системи ризик-менеджменту дає змогу скоригувати стратегію розвитку з урахуванням ступеня ризику, а отже підвищити результативність їх функціонування [3, с. 40].

Заслуговує на увагу інтегрована концепція внутрішнього контролю COSOERM, запропонована Н.І. Дорош і Т.В. Яцик, яка спрямована на контроль за управлінням ризиками на підприємстві. Так, існують різноманітні підходи практичного застосування цієї концепції, починаючи з деяких якісних моделей і закінчуючи детальним математичним кількісним аналізом, оцінювання ймовірності виникнення ризиків, їх відносної важливості та вартості. Ідея полягає в тому, щоб за допомогою цих підходів виокремити потенційно небезпечні та ризикові події, на які слід відреагувати управлінському персоналу.

Авторки означеного дослідження вважають, що слід вивчати позитивний зарубіжний досвід із обов'язковим аналізом можливостей його застосування у вітчизняній практиці з огляду на специфіку діяльності кожного окремого підприємства чи галузі. Вказані моделі внутрішнього контролю доцільно використовувати на підприємствах України з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду. Також дослідниці зазначають, що процес управління ризиками підприємства COSOERM може бути ефективним лише в тому випадку, якщо він є безперервним, здійснюється та контролюється керівниками всіх рівнів управління та всіх вісім елементів системи існують і функціонують задля досягнення ефективних та результативних операцій, надійної фінансової звітності й відповідно до встановлених законів і правил [4, с. 73].

Оскільки внутрішній контроль передбачає цілісну систему заходів, організованих керівництвом підприємства, що здійснюються з метою найбільш ефективного виконання всіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій, то система внутрішнього контролю визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для підприємства [5, с. 189]. Це вкрай важливо для забезпечення дієвості системи ризик-менеджменту. Отже, проведений теоретичний аналіз засвідчує схильність більшості дослідників вважати за необхідне активне впровадження внутрішнього контролю в процес управління ризиками на сучасному підприємстві. Така інтеграція внутрішнього контролю в систему ризик-менеджменту дасть змогу підвищити ефективність управління підприємницькими ризиками, що сприятиме посиленню конкурентних позицій підприємства і його збалансованому розвитку з урахуванням власних можливостей і загроз зовнішнього ринкового середовища.

#### **Література:**

1. Черчик Л.М. Система ризик-менеджменту підприємства: сутність та складові / Л.М. Черчик, С.І. Бегун, І.М. Івашкевич // Економічний форум. – 2017. – № 1. – С. 178–184.
2. Смерічевський С.Ф. Ризик-менеджмент машинобудівних підприємств України в сучасних умовах господарювання / С.Ф. Смерічевський // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. – 2015. – № 6. – С. 67–72.
3. Скопенко Н.С. Особливості формування комплексної системи ризик-менеджменту / Н.С. Скопенко // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2016. – Вип. 1 (32). – С. 33–43.
4. Дорош Н.І. Інтегрована модель внутрішнього контролю підприємства: адаптація закордонного досвіду в Україні / Н.І. Дорош, Т.В. Яцик // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В.А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2015. – Том 22. – № 2. – С. 68–74.
5. Новик І.В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві / І.В. Новик // Наукові записки. Економічні науки. – 2017. – Вип. 2 (55). – С. 188–196.

# УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

**O.M. Халанчук, студентка**

**науковий керівник: В.В. Чудовець. к.е.н. доцент**

**Луцький національний технічний університет, м. Луцьк**

Контролю щодо видатків бюджетної установи здійснюється відповідно до законів, постанов, положень та іншими нормативно – правових документів.

Організація видаткової частини бюджетних установ не може здійснюватися без відповідного йому чинного нормативного-правового забезпечення, яке формується протягом багатьох років, і на сьогоднішній день знаходиться в центрі уваги багатьох науковців.

Питанням удосконалення системи контролю відображають у своїх працях такі вчені: Л.В.Дікань, Ф.Ф. Бутинець, В.Г.Жила, Б.Ф.Усач та інші.

Головні завдання і функції, які покладені на органи державного контролю; порядок здійснення фінансування органу державного фінансового контролю; повноваження, обов'язки та відповідальність посадових осіб, що які проводять ревізії; порядок проведення ревізій у бюджетних установах регламентується Законом України № 2939– XII від 06.01.1993р. «Проосновні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [2].

Варто зазначити, що нормативно-правове забезпечення щодо контролю видатків бюджетних установ розроблено значно слабше, на відміну від нормативно-правової бази обліку і звітності тому потребує постійного удосконалення та пильного контролю. Тому на сьогодні, існує потреба у перебудові системи контролю за зростанням видатків у бюджетних установах.

Нормативно-правові документи, щодо видатків установи постійно знаходяться під увагою вчених-економістів. В результаті чого, для ефективнішого функціонування фахівці пропонують свої доповнення, зміни, запроваджуючи нові або значно поліпшені нормативно-правові документи, що потребують впровадження.

Пропонуємо напрямки удосконалення нормативно-правового забезпечення щодо удосконалення системи контролю щодо видатків бюджетних установ, рисунок 1.

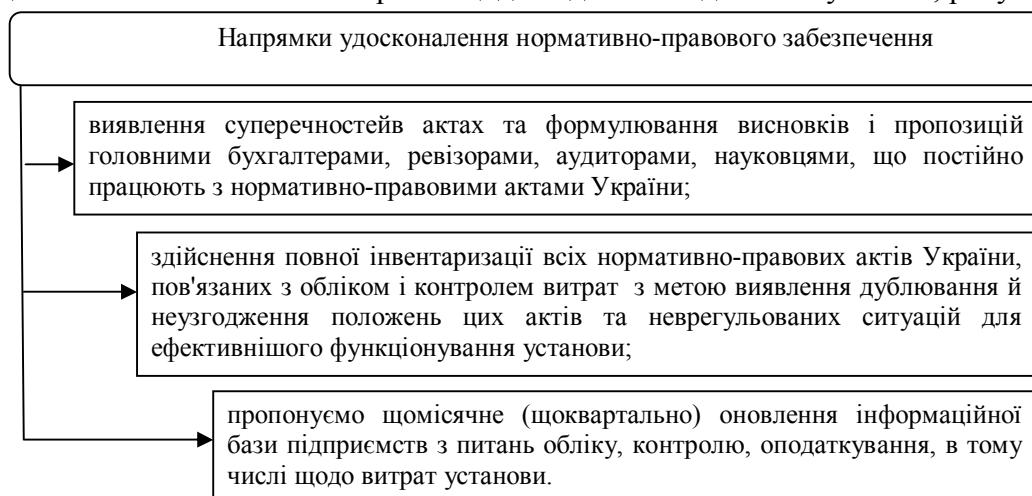


Рис.1. Напрямки удосконалення нормативно-забезпечення бази щодо обліку видатків бюджетних установ

Отже, відповідне нормативно – правове забезпечення контролю видатків є запорукою ефективної організації в бюджетних установах. Чинне та своєчасне нормативно-правове забезпечення є необхідною умовою стабільності та фінансової успішності ефективного функціонування бюджетної установи. Запропоновано напрямки удосконалення нормативно – правової бази щодо контролю над видатками бюджетних установ, для кращої ефективності функціонування установи.

**Література:**

1. Дікань Л. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія: монографія / Л.В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2009 – 92 с.
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України №2939-ХІІ від 06.01.1993р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12](http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12). – Законодавство України.

## ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ РЫНКА АУДИТОРСКИХ И БУХГАЛТЕРСКИХ УСЛУГ В УКРАИНЕ

**Т.И. Хоролец,**

*председатель Всеукраинской профессиональной общественной организации  
«Союз аудиторов Украины» в Одесской области*

Институту аудита в Украине – 25 лет!!! Закон Украины «Об аудиторской деятельности» № 3126-ХII вступил в силу с 22 апреля 1993 года и действует по настоящее время! Однако, с 01.10.2018 г. в силу вступает Закон Украины «Об аудите финансовой отчетности и аудиторской деятельности» № 2258-VIII, который, надеемся, еще больше гармонизирует национальное законодательство об аудиторской деятельности и адаптирует ее под современные реалии. А реалии таковы, что:

- возрастают требования к уровню профессиональной подготовки бухгалтеров и аудиторов; повышены требования к соискателям сертификата аудитора; к процессу сертификации и усовершенствованию знаний действующих аудиторов;
- существенно упорядочены процедуры по контролю качества аудиторских услуг за счет расширения иерархии субъектов контроля качества, их полномочий; на новый практический уровень выведено понятие «независимость», которое предполагает более конкретную диверсификацию видов деятельности аудиторской фирмы.
- имеются предпосылки к усилению конкуренции на рынке аудиторских услуг, за счет конкурентноспособных компаний которые часто действуют импульсивно не анализируя ситуацию.

С другой стороны, аудитор – последний рубеж, защищающий финансовые интересы огромного числа пользователей финансовой информации. Принимая определенный уровень профессионального риска, он становится гарантом доверия заинтересованных лиц в финансовой информации субъекта хозяйствования. И, как показывает практика, аудит является составной частью корпоративного имиджа, инструментом доступа к рынкам, капиталу, формирования доверительных отношений с поставщиками, подрядчиками, а в некоторых случаях – необходимым условием для лицензионных соглашений. Руководство компаний интересует не только финансовое «здравье» фирмы, они начинают испытывать потребность в грамотных прогнозах, рекомендациях в сфере управления рисками, создания корпоративной культуры, построения системы документооборота, отчетности и усиления прозрачности предприятия в интересах инвестора. И наступает исторический момент – создаются партнерские профессиональные отношения АУДИТОР-БУХГАЛТЕР. Аудитор не столько контролер, сколько – консультант-помощник в принятии эффективного управлеченческого решения. Этот вопрос никогда не был настолько важным и одновременно таким сложным. Исходя из этого для пользователей финансовой информацией созданы принципы управлеченческого учета. Эти принципы определяют передовую практику бухгалтерского учета, которая содействует принятию сложных решений, и обеспечивают стабильную ценность. Они отражают целенаправленность генеральных и финансовых директоров, ученых и специалистов с мировой практикой в экономико-правовой и финансовой сферах. Существуют четыре принципа которые сосредоточены на достижении четырех целей:

- Влияние – коммуникация порождает информацию, которая имеет влияние на то что бы помочь организациям преодолеть разрозненность и стимулировать

интегрирование мышления, т.е. управленческий учет начинается и завершается общением;

– Релевантность – обеспечивает руководство релевантной информацией тогда, когда это необходимо. Принцип дает возможность выявить прошлую, текущую, будущую информацию, которая касается ее финансовой и не финансовой информации из внутренних и внешних источников;

– Стоимость – этот принцип помогает организациям отрабатывать разные методы с целью понимания их влияния на формирование и сохранение стоимости;

– Доверие – это создание оптимального баланса между краткосрочными коммерческими интересами организаций и долгосрочной стоимостью для заинтересованных сторон с целью усиления доверия и создания эффекта надежности

К слову, нынешний спад в мировой экономике может привести к тому, что предприятием будет сложно изыскивать финансирование, сократится предоставление кредитных ресурсов, компании будут предъявлять более жесткие требования к квалификации бухгалтера – такие прогнозы на основании новых исследований приводит ACCA (Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров).

Повышенное внимание будет сосредоточено на управлении рисками, а это означает, что бухгалтерам придется демонстрировать комплексный опыт, как в ведении бизнеса, так и в управлении. Компаниями по исследованию мировой экономики проведен опрос финансовых директоров компаний, их партнеров, старших бухгалтеров в различных странах Европы, Африки и Азии. При опросе задавались вопросы: как изменится деятельность компаний в ближайшие 3-5 лет под влиянием глобального экономического кризиса; изменится ли потребность в бухгалтерах и какими основными профессиональными качествами должен обладать бухгалтер? В результате:

– более 60-63% респондентов свои ожидания и надежды возлагают именно на опыт профессиональных бухгалтеров. Результаты исследования показали понимание того, что бухгалтер выполняет в своей работе комплексную роль: финансового специалиста, который имеет навыки в управлении рисками, планировании стратегических сценариев, усовершенствовании инструментов применения данных.

– основные бухгалтерские навыки, такие как финансовый аудит, составление финансовой отчетности, бюджетное планирование и т.д. будут восприниматься в работе бухгалтера как обычные вещи.

Ряд вопросов, которые вошли в серию по исследованию, изучался с целью выявления влияния экономических процессов в мировой экономике на бухгалтерскую профессию, чтобы в дальнейшем помочь финансовым специалистам повысить показатели экономического развития клиентов (партнеров). Следовательно, перед бухгалтером стоит первостепенная задача – постоянного профессионального развития своих знаний и навыков, в том числе коммуникационных навыков и навыков целевого самообразования.

Подводя итог, хочется подчеркнуть следующее, профессиональная подготовка аудитора начинается с момента выбора будущей специальности абитуриентом. Специальность «Учет и налогообложение» такова, что требует как существенной теоретической, так и практической подготовки. А для карьерного роста – наличие сертификационного подтверждения уровня подготовки, понимания экономических процессов на уровне «интуиции», умения своевременно получать и применять на практике новые знания. Хотя рынку аудиторских услуг Украины 25 лет – здесь всегда будут открыты дороги молодым, амбициозным профессионалам!

Одеса, 31 травня – 1 червня 2018 р.

---

# ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ МОДЕРНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ З УРАХУВАННЯМ ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Л.Ю. Шевців, к.е.н., доцент  
В.А. Охрім, студент*

*Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів*

Найголовнішою системою контролюза наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів є бухгалтерський облік. В умовах постійних змін бюджетного законодавства та необхідності приведення обліку і звітності до міжнародних стандартів виникає багато невирішених проблем, зокрема удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Глобалізаційні процеси, інтеграція України у світове співтовариство, актуалізували реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, яка б відповідала Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО). З цією метою було розроблено і затверджено нормативно-правові акти щодо національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (розроблені на основі міжнародних стандартів (IPSAS), та відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 роки, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1.08.2013 р. № 774 [1]), що забезпечують співставлення класифікації доходів і видатків у національних стандартах з бюджетною класифікацією доходів і видатків.

Облікова система в бюджетній сфері перебуває у перехідному стані і не повною мірою відповідає сучасним потребам щодо прозорості інформації про державні фінанси для зовнішніх користувачів та щодо забезпечення процесів прийняття рішень в системі державного управління та місцевого самоврядування. Бухгалтерські служби бюджетних установ відповідно: внести зміни до своєї облікової політики, (зокрема зміни до Положення про облікову політику). В Положенні про облікову політику узgodжено застосування НП(С)БОДС (10) із її установчими документами; а також Порядком організації бухгалтерського обліку і посадових інструкцій працівників.

У державному секторі затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, частина яких застосовується з 2015 року. З 2017 року набрали чинності десять НП(С)БОДС, із впровадженням яких змінився порядок складання фінансової звітності та принципи ведення бухгалтерського обліку, підходи до визнання і вимірювання господарських операцій та подій, пов'язаних з доходами, витратами, інвестиційною нерухомістю, орендою, фінансовими інструментами, будівельними контрактами. Для спрощення процедури формування звітності з відображенням інформації на рахунках бухгалтерського обліку, бухгалтери, мають можливість використовувати план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі №1203 [2]. Основною відмінністю нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі (№1203) є те, що він призначений для обліку діяльності всіх суб'єктів господарювання державного сектору: бюджетних установ, державних цільових

фондів і органів Казначейства України з питань виконання бюджетів. За його допомогою здійснюється групування (класифікація) господарських операцій суб'єкта господарювання за визначеними системними ознаками. Також особливістю Плану рахунків є те, що вперше введено 4-значні коди рахунків замість 3-значних [3]. При цьому: перша цифра рахунка – клас; друга – номер синтетичного рахунку; третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектору; четверта – номер субрахунку. Залежно від виду суб'єкта державного сектору змінюється третя цифра: 1 – розпорядник бюджетних коштів; 2 – державний цільовий фонд; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети; 5 – рахунки органів Казначейства (крім рахунків класів 9 і 0). Структура аналітичних рахунків обліку забезпечує: деталізацію інформації про кошти, грошові документи, розрахунки, інші доходи та витрати, доходи та витрати від обмінних та необмінних операцій, майбутніх періодів (у т. ч. в іноземній валюті), витрати на амортизацію та матеріальні цінності за загальним і спеціальним фондами й кодами програмної та економічної класифікації видатків бюджетів і кредитування бюджетів; деталізацію інформації за коштами спеціального фонду (групами, підгрупами) та звітними сегментами; складання фінансової та бюджетної звітності відповідно до законодавства. Аналітичні ознаки для деталізації об'єктів обліку відображають через кодування аналітичного рахунку. Правила кодування визначаються установовою самостійно у Порядку відкриття аналітичних рахунків.

План рахунків №1203 гармонізовано з економічною класифікацією видатків на рівні синтетичних рахунків. Облік суб'єкта державного сектору на рівні синтетичних рахунків дозволяє відстежувати видатки за економічним змістом, в той час як План рахунків попередній № 1163 відображав таку інформацію на рівні аналітичного обліку. Зазначена відмінність нового плану уможливлює більшу прозорість облікута спрощує процедуру формування звітності.

У новому плані не враховано різні джерела доходів і видатків. Синтетичні рахунки не розмежовуються за коштами загального та спеціального фондів бюджету, а акумулюватимуться в обліку на одному синтетичному рахунку. Тоді як у Плані рахунків № 1163 для цього передбачені окремі синтетичні рахунки.

Також бюджетні установи застосовують два методи ведення бухгалтерського обліку: касового під час виконання бюджетів модифікованого методу нарахувань під час виконання кошторисів бюджетних установ; звітність про виконання бюджетів консолідується у вертикальні Казначейства і вертикальні головних розпорядників бюджетних коштів; відсутня єдина методика відображення в бухгалтерському обліку операцій державних цільових фондів. Міжнародною практикою визначено чотири основні методи обліку державного сектора управління – касовий, модифікований касовий, модифікований метод нарахувань і метод нарахувань. Перевагами вітчизняного варіанта модифікованого методу нарахування є: тісний взаємозв'язок з реальними грошовими потоками; підконтрольність і прозорість процесів фінансування; низька трудомісткість облікових робіт; наближеність до бюджетного обліку (державного та місцевого бюджетів), в основу якого покладено касовий метод. Одним з недоліків є невідповідність методу нарахування через зіставлення касових доходів та нарахованому у звітному періоді видатків, що спотворює показники фінансових результатів. В результаті штучно виникає прибуток через: недовиконання цільових програм; або

придбання матеріальних цінностей, що не встигли витратити до кінця року; або коштів отриманих більше, ніж витрачено.

Дослідження практики застосування методу нарахування в різних країнах світу свідчать про наміри його використовувати, як видно з табл.

Створення інформаційно-аналітичної системи моніторингу виконання бюджетів у режимі реального часу на базі єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та відповідно до бюджетної класифікації сучасних умовах передбачає:

- запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;
- створення системи подання електронної звітності розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами, складеної згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- консолідація фінансової звітності, складеної згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- адаптація облікової системи АС “Є-Казна” до Плану рахунків та внутрішньої платіжної системи Казначейства; адаптація та запровадження Плану рахунків в обліковій системі Казначейства [5].

Таблиця 1. Застосування методу нарахування в різних країнах світу

Країна	Реформа з переходу до методу нарахування			Перехід на використання методу нарахування не планується
	Впроваджується	Складено детальний план переходу	Планується, але детального плану не існує	
Албанія		+		
Білорусь			+	
Боснія і Герцеговина			+	
Хорватія			+	
Грузія	+			
Казахстан	+			
Киргизія			+	
Молдова			+	
Чорногорія			+	
Сербія			+	
Таджикистан			+	
Україна	+			
Узбекистан				+

Отже, модернізація бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідно до вимог міжнародних стандартів сприятиме ефективному управлінню державними фінансами; удосконаленню системи фінансового контролю та оптимізації фінансових ресурсів; впровадженню національних стандартів бухгалтерського обліку та звітності на

основі загальноприйнятих міжнародних стандартів; підвищенню статусу та ролі обліково-економічного персоналу.

Для поступового переходу в державному секторі на міжнародні стандарти, потрібно, враховувати зміни до нормативних документів: Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», усіх прийнятих Н(С)ПБО ДС, розроблених на основі міжнародних стандартів (IPSAS) та відповідно до Стратегії розвитку системи управління державними фінансами та запровадження інформаційних технологій.

Перехід на нову систему обліку повинен відбуватись в контексті реформування державного сектору в цілому. Відповідні заходи призведуть до спроможності державою забезпечити максимальну прозорість і відкритість облікових даних і визнання показників звітності у світовому співтоваристві.

**Література:**

1. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження КМУ від 01.08.2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013p>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. Китайчук Т. Г. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми переходного періоду / Т. Г. Китайчук // Вісник Економіка. Фінанси. Менеджмент. актуальні питання науки і практики. —2017. – Випуск 7 (23). – С. 106–117.
4. Натарова О. В. Імовірність застосування методу нарахування в державному секторі [Електронний ресурс] / О. В. Натарова // Науковий вісник НУБІП України 2013. – Випуск № 181. – Режим доступу: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/view/410>.
5. Янчук Г.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Г.В. Янчук, І.О. Постоюк. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.

## СУТЬ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*Н.М. Шмиголь, д.е.н., професор*

*М.А. Касянов, магістр*

*Запорізький національний університет, м. Запоріжжя*

Забезпечення фінансової стійкості будь-якої організації є найважливішим завданням її менеджменту. Фінансовий стан організації можна визнати стійким, якщо при несприятливих змінах зовнішнього середовища вона зберігає здатність нормально функціонувати, своєчасно і повністю виконувати свої зобов'язання за розрахунками з персоналом, постачальниками, банками, по платежах до бюджету і позабюджетні фонди і при цьому виконувати свої поточні плани і стратегічні програми.

Фінансова стійкість - одна з характеристик відповідності структури джерел фінансування в структурі активів. На відміну від платоспроможності, яка оцінює оборотні активи і короткострокові зобов'язання підприємства, фінансова стійкість визначається на основі співвідношення різних видів джерел фінансування та його відповідності складу активів.

Фінансова стійкість - це стабільність фінансового становища підприємства, що забезпечується достатньою часткою власного капіталу в складі джерел фінансування.

Завданням аналізу фінансової стійкості є оцінка ступеня незалежності від позикових джерел фінансування.

Інформаційною базою для проведення аналізу фінансової стійкості підприємства при зовнішньому аналізі служать такі джерела, як:

- законодавчі та нормативні акти;
- публічна фінансова і статистична звітність;
- періодичні видання і спеціальна література;
- інформаційні ресурси Інтернет.

При проведенні внутрішнього аналізу фінансової стійкості підприємства:

- дані первинного бухгалтерського обліку;
- публічна фінансова і статистична звітність;
- інформація внутрішньої звітності;
- нормативно довідкова інформація;
- акти ревізій і інвентаризацій;
- аналітичні розрахунки;
- висновки аудиторських фірм;
- результати опитувань і анкетування працівників;

Безсумнівно, бухгалтерський баланс - найважливіше джерело інформації про фінансовий стан організації за звітний період. Він дозволяє визначити склад і структуру майна організації, мобільність і оборотність оборотних коштів, стан і динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості, кінцевих фінансовий результат (прибуток або збиток).

Призначення бухгалтерського балансу - підсумкове узагальнення інформації бухгалтерського обліку.

Складанням бухгалтерського балансу закінчується процес збору інформації про певний період виробничо-фінансової діяльності організації.

Результативність фінансового аналізу багато в чому залежить від організації і досконалості його інформаційної бази. Оздоровлення фінансового становища підприємства передбачає цільової вибір найбільш ефективних засобів, стратегії і тактики, необхідних для конкретного випадку і конкретного підприємства. Індивідуальність вибору цих коштів не означає, що немає деяких загальних, характерних для всіх, хто знаходиться в подібній ситуації підприємств. Вивчення досвіду подолання кризових ситуацій багатьох підприємств дозволяє сформулювати деякі загальні, обов'язкові для кожного підприємства процедури.

Достатня частка власного капіталу означає, що позикові джерела фінансування використовуються підприємством лише в тих межах, в яких вона може забезпечити їх повне і своєчасне повернення. З цієї точки зору короткострокові зобов'язання за сумою не повинні перевищувати вартості ліквідних активів. В даному випадку ліквідні активи - не всі оборотні активи, які можна швидко перетворити в гроші без відчутних втрат вартості в порівнянні з балансовою, а тільки їх частина. У складі ліквідних активів - запаси і незавершене виробництво. Їх перетворення в гроші можливо, але його порушить безперебійну діяльність підприємства. Йдеться лише про тих ліквідних активах, перетворення яких в гроші є природною стадією їх руху. Крім самих грошових коштів і фінансових вкладень сюди відносяться дебіторська заборгованість і запаси готової продукції, призначеної до продажу.

Частка перерахованих елементів оборотних активів в загальній вартості активів підприємства визначає максимально можливу частку короткострокових позикових коштів у складі джерел фінансування. Решта вартості активів повинна бути профінансована за рахунок власного капіталу або довгострокових зобов'язань. Виходячи з цього, визначається достатність або недостатність власного капіталу. З викладеного випливають два висновки.

1. Необхідна (достатня) частка власного капіталу в складі джерел фінансування індивідуальна для кожного підприємства і на кожну звітну або плановану дату вона не може оцінюватися за допомогою будь-яких нормативних значень.

2. Достатня частка власного капіталу в складі джерел фінансування - це не максимально можлива його частка, а розумна, яка визначається за доцільне поєднанням позикових і власних джерел, відповідним структурі активів.

### **Література:**

1. Алексєєва А. І. Комплексний економічний аналіз управлінської діяльності: навчальний посібник / А. І. Алексєєва та ін. — 3 вид., Москва: 2011 р. — с. 705.
2. Білик М.Д. Сутність і оцінка фінансового стану підприємств / М.Д. Білик // Фінанси України. — 2005. — № 3. — С. 117–128.
3. Курочкин Д.В. Методи оцінки фінансової стійкості підприємства / Д.В. Курочкин // Сучасна економіка — 2011 — № 1 с. 107–112.
4. Маркін Ю.П. Економічний аналіз: керівництво / Ю.П. Маркін 3 вид., Москва: Видавництво «Омега-Л», 2011. — 450 с.
5. Волощук Л.А. Фінансовый анализ : [учебн. пособ.] / Л.А. Волощук, М.А. Юдин; [под ред. С.В.Филипповой]. – К.: Освіта України, 2012. — 328 с.
6. Павловська О.В. Фінансовий аналіз: Навч.-метод.посібник для самост.вивч.дисц. / О.В. Павловська, Н.М. Притуляк, Н.Ю. Невмержицька. — К.: КНЕУ, 2002. — 388 с.
7. Теорія і практика аналізу фінансового обліку на підприємстві: навчальний посібник / Н.В. Парушіна — Москва: Видавничий дім «Форум» — 2010 — с. 432.

## ДИСКУСІЙНИЙ КЛУБ

### ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ АСПЕКТ ВИЗНАЧЕННЯ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ

*A.A. Антонюк, к.е.н., доцент*

*Є.Є. Олексенко, магістр*

*Запорізький національний університет, м. Запоріжжя*

В даний час у науковій літературі, навіть спеціально присвяченій розгляду теорії безпеки [1-3], розкриття сутності економічної безпеки підприємництва, його індикаторів, дається вкрай рідко, а в тих, де зустрічаються визначення сутності, виражається неповно або не завжди чітко, і найчастіше зводиться до протистояння, захист від різного роду економічних злочинів (крадіжки, шахрайство, підробки, підпали, недобросовісна конкуренція, промислове шпигунство, інформаційна безпека та ін.) Безсумнівно, ці загрози дуже важливі і вони повинні постійно враховуватися і аналізуватися, але, на нашу думку, економічну безпеку підприємства зводити лише до цього не можна.

Хоча розкід у трактуванні досить широкий, нам видається, що в рамках розглянутої предметної області можна виділити укрупнено два підходи до визначення безпеки підприємств з позиції обліково-економічного підходу.

Прихильники першого підходу відзначають, що підприємству не загрожує небезпека, якщо є захищеність від внутрішніх або зовнішніх загроз. Крім того, справедливо сказано, що, незважаючи на дію деструктивних факторів, підприємство має можливість стабільно функціонувати, вирішувати завдання, які стоять перед ним. Наприклад, Є.М.Поздняков [4] пише, що «захищеність - це досягнення певного, заздалегідь заданого ступеня безпеки, здатність протистояти конкретним чітко сформульованим загрозам». Г.Б.Клейнер [5] під економічною безпекою підприємства розуміє «такий стан суб'єкта, при якому ймовірність небажаної зміни будь - якої якості самого суб'єкта, параметрів належного йому майна і зачіпає його зовнішнє середовище невеликий (менше певної межі). У цьому ж руслі економічна безпека підприємства трактується в багатьох інших роботах. У цих визначеннях слід особливо відзначити три ключових моменти:

1. Стан захищеності носить динамічний характер;
2. Загроза, що виходить зсередини підприємства (фірми), не менш небезпечна, ніж ззовні;
3. Система економічної безпеки підприємства може стикатися і навіть взаємодіяти на правовій основі з державною системою забезпечення безпеки.

У визначеннях економічної безпеки, які ми відносимо до другого підходу, вказується також на «найбільш ефективне використання корпоративних ресурсів для запобігання загроз». У роботі «Основи економічної безпеки (Держава, регіон, підприємство, особистість)» зазначається: «Економічна безпека підприємства - це стан найбільш ефективного використання корпоративних ресурсів для запобігання загроз і для забезпечення стабільного функціонування підприємства в даний час і в

майбутньому». Аналогічним чином поняття трактується О.А. Груніним [6] і рядом інших авторів.

Таким чином, автори відзначають, що ресурси підприємства використовуються не тільки для запобігання небезпек і загроз (як у першому підході, коли основний акцент робиться на стані «захищеності»), але і для ефективного їх використання. У загальному вигляді можна сказати, що в першому підході відображені, насамперед, специфіка економічної безпеки, а в другому випадку поняття трактується більш широко.

Не заперечуючи обґрунтованість обох аналізованих підходів, і погоджуючись з тим, що абсолютна економічна безпека недосяжна, вважаємо, що в трактуванні поняття слід включати рівні економічної безпеки, що відображають різні ступені стійкості та розвитку господарюючого суб'єкта. У зв'язку з цим, найбільш точно специфічність поняття «економічна безпека підприємства» висловлюють визначення, що вказують на зміну будь - яких якостей самого суб'єкта, параметрів належного йому майна і зачіпає його зовнішнього середовища в рамках певної межі (наприклад, у визначеннях Г.Б.Клейнера, В.Л.Тамбовцев.

У цілях цього дослідження ми визначаємо, що мета забезпечення економічної безпеки підприємства реалізується на трьох рівнях:

1. Нормальний рівень економічної безпеки: ефективність фінансово - економічної діяльності (прибутковість);
2. Середній рівень економічної безпеки: надійність і незалежність його функціонування;
3. Мінімальний рівень економічної безпеки (функціонування за наявності порушень).

Отже, висновки з проведеного аналізу підходів до поняття «економічна безпека» як на рівні макроекономіки, так і на рівні окремого господарюючого суб'єкта, змушують нас визнати, що неможливо дати одне єдине визначення безпеки з обліково-економічної позиції, що характеризує це явище у всьому його різноманітті.

У цілому економічна безпека характеризується наступною системою понять: об'єкти, загрози, збитки, критерії і показники, стратегії і заходи забезпечення безпеки.

Об'єкт економічної безпеки - це позитивний економічний стан, який бажано зберегти, або розвинути в прогресуючих масштабах;

Загрози - це негативні зміни у зовнішньому середовищі, а також негативні зміни в аналогічних процесах і сферах всередині країни, які завдають відчутної реальний чи потенційний збиток системі в цілому, її структурних елементів; такі зміни сукупності умов, процесів, факторів у зовнішньому або внутрішньому середовищі суб'єкта, які призводять до небажаних змін предмета безпеки;

У свою чергу, небажаною зміною якостей або втрати різних складових частин об'єкта безпеки, зниження його цінності для суб'єкта або повну його втрату, прийнято називати збитком;

Підстави для оцінки загроз та збитків як прийнятних або неприпустимих є критеріями економічної безпеки. Ймовірності виникнення загроз, їх близькість у часі, зміст і розміри ймовірного збитку від їх дії визначають пріоритетність загроз, тобто їх значимість і першочерговість з точки зору їх ліквідації або запобігання їх впливу на

об'єкта. Таким чином, критерій економічної безпеки визначається як оцінка стану об'єкта з точки зору найважливіших процесів, що відображають сутність економічної безпеки .

Грунтуючись на цих поняттях, стратегію економічної безпеки можна визначити як сукупність найбільш значущих рішень, спрямованих на . забезпечення прийнятного рівня безпеки його функціонування.

**Література:**

1. Варналій З.С. Економічна безпека : навч. посіб. / за ред. З.С. Варналія. — К. : Знання, 2009. - 647 с.
2. Зацеркляний М.М., Мельников О.Ф. Основи економічної безпеки: Навчальний посібник. - К.: КНТ, 2009. - 337 с
3. Грінка Т. І. Сучасні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в системі економічної безпеки підприємства / Т. І. Грінка // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2013. - Вип. 23. - С. 414-418. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu\\_e\\_2013\\_23\\_63](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2013_23_63)
4. Поздняков Е. Защита объектов. — М.: Банк. делов. центр, 1997.
5. Предприятие в нестабильной экономической среде: риски, стратегии, безопасность. - М.: Экономика, 1997
6. Грунин О.А. Экономическая безопасность организации : учеб. пособие / О.А. Грунин, С.О. Грунин. – СПб. : Питер, 2002. – 160 с.

## ПОКАЗНИКИ КІЛЬКІСНОГО ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ КАДРОВОЇ БЕЗПЕКИ

*A.O. Валянська, магістрант*

*I.O. Башинська, к.е.н., доцент*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Ефективна господарська діяльність підприємства та його рівень економічної безпеки залежить від якості управління системою його кадової безпеки. За її допомогою визначається, чи здатне підприємство запобігти та знешкодити ризики та загрози трудовому потенціалу персоналу, організації праці та трудовим відносинам. В організації ефективної комплексної системи безпеки не останнє місце займає її кадрова підсистема, метою якої є запобігання та мінімізації ризиків і загроз з боку власного персоналу [1].

Кадрова складова економічної безпеки є уніфікованою категорією, яка виявляється на всіх рівнях від окремо взятого підприємства до національної економіки і відіграє домінуючу роль у системі безпеки підприємства, оскільки кадрова безпека первинна для інших її складових в будь-якій організації [2]. Сильна команда працівників, що орієнтована на розвиток підприємства та якщо інтереси працівників збігаються зі стратегічними цілями керівників, то є основною конкурентною перевагою підприємства в є виявлення та мінімізація загроз, які виникають з вини працівників (крадіжки, невчасність виконання замовлень, підробка документів тощо) і призводять до негативних наслідків у роботі організації.

Для запобігання зовнішнім та внутрішнім загрозам для кадової безпеки підприємства необхідно створити систему показників, що характеризуватимуть її стан. Доцільно створити не тільки систему показників для характеристики кадової безпеки, а й розробити методику розрахунку кожного показника та їх порогові значення. Отже, якщо визначати загрози на основі кількісної оцінки кадової безпеки це дасть можливість зменшувати ризики в діяльності підприємства [3].

На сьогоднішній день не має єдиної думки про кількісну оцінку кадової безпеки через відсутність методичної бази визначення необхідних показників.

Найчастіше оцінка кадової безпеки здійснюється в розрізі економічної безпеки організації [1;4;5;6;7]. Розрахунок сукупного критерію економічної безпеки підприємства засновано на визначені понесених і відвернених збитків по кожній з функціональних складових (фінансова складова, технологічна, ресурсна, інформаційна, кримінальна, правова, кадрова, інтелектуальна, соціальна, екологічна). Критерій оцінки кадової безпеки може бути виражено у вигляді цільової функції [4;5]:

$$K = \frac{Упр}{3+Упо} \rightarrow \max,$$

де З – сумарні витрати на реалізацію заходів щодо запобігання збитків з кадової безпеки; Упр – сукупний відвернений збиток з кадової безпеки; Упо – загальний понесений збиток.

Але за цією формулою неможливо точно розрахувати показники, адже на підприємствах відсутній облік відвернених та понесених збитків по кожній функціональній складовій економічної безпеки. Також оцінки З, Упр, Упо можуть бути обчислені дуже приблизно.

За іншою методикою знаходження рівня кадрової безпеки яка базується на використанні методу експертних оцінок, дослідження економічного явища проводиться внутрішнім спеціалістом за розробленою системою критеріїв або зовнішнім аудитором. Але ця методика не є практичною, бо не відображає реальний стан в організації, тому що містить суб'єктивний характер.

Більш точнішою є оцінка соціально-економічного явища за допомогою розробленої системи показників, що базуються на використанні офіційних статистичних даних або даних внутрішньовиробничого обліку.

Для того щоб оцінити кадрову складову економічної безпеки підприємства можна визначити: забезпеченість трудовими ресурсами, відповідність професійних здібностей до займаних посад та забезпеченість працівників заробітною платою та пільгами.

Для цього використовують показники забезпеченості організації трудовими ресурсами, показники ефективності використання персоналу, тощо.

Тож можемо виділити коефіцієнти системи показників, що на нашу думку є *найважливішими*:

*Коефіцієнт стабільності персоналу.* Визначається як різниця між 1 такоєфіцієнтом плинності (Кпл):

$$K1 = 1 - K_{\text{пл}}$$

Якщо рівень коефіцієнта плинності буде високим, то це може свідчити про невідповідність умов праці, незадовільне управління персоналом або неефективну мотиваційну систему. Важливим для будь якої організації є стремління до зростання цього показника, адже це говорить про розвиток прихильного ставлення персоналу до підприємства і його цілей.

*Коефіцієнт освітнього рівня персоналу.* Визначається як відношення кількості працівників з повною та неповною вищою освітою (П в.о.) до середньооблікової чисельності штатного персоналу (П обл.шт.):

$$K2 = \frac{\text{П в.о.}}{\text{П обл.шт}}$$

Зростання цього показника характеризує рівень професіоналізму працівників та інтелектуальний потенціал підприємства, що звісно є безпосереднім впливом на кадрову безпеку. Варто використовувати не для всього підприємства, а тільки для відділів та підрозділів, де вища освіта є запорукою необхідних компетенцій працівників.

*Коефіцієнт трудової дисципліни персоналу.* Визначається як різниця між 1 такоєфіцієнтом прогулів та простоїв (К п.п.):

$$K3 = 1 - K_{\text{п.п.}}$$

Цей показник показує рівень дотримання працівниками розпорядку роботи підприємства, а також дисциплінованість кадрів. Якщо цей показник зростає, то це свідчить про ефективне управління персоналом та гарно працючу систему контролю за роботою працівників. Звісно, варто використовувати для працівників, які отримують фіксовану зарплатню.

*Коефіцієнт гармонійності* визначається відношенням кількості персоналу, середній рівень заробітку якого вищий, ніж середня заробітна плата в країні, регіоні чи галузі (Пз.п. ), до середньооблікової чисельності штатного персоналу (Побл.шт. ):

$$K4 = \frac{\text{Пз. п}}{\text{Побл. шт}}$$

Одним з основних стимулів для працівників є заробітна плата. Якщо підприємство дбає про її ріст, а також про добробут персоналу, то працівники ставитимуться до своїх обов'язків більш відповідально, що сприяє гармонійним стосункам між працівниками та керівництвом. Може використовувати лише ті підприємства, які не порушують законодавства і не виплачують зарплатню «у конвертах».

*Коефіцієнт стабільності персоналу за стажем роботи.* Визначається як відношення чисельності персоналу(працюють більш 5 років на підприємстві) (Пст) до середньооблікової чисельності штатного персоналу (Побл.шт)

$$K5 = \frac{\text{Пст}}{\text{Побл. шт}}$$

Якщо персонал довго працює в межах того ж підприємства, це може свідчити про задоволення працівників умовами роботи, оплати праці тощо. Тож якщо значення цього показника високе, тим краще та вище рівень лояльності працівників.

Тепер на основі цих коефіцієнтів можемо знайти узагальнений показник середнього рівня кадровою економічної безпеки:

$$Кк. б. = \sqrt[n-1]{K1 * K2 * K3 * K4 * K5}$$

Якщо значення близьке до 1, то це позитивне явище. Узагальнений показник варто розраховувати у динаміці, за останні 3 роки. Також його можна доповнювати іншими показниками, які характеризують рівень оплати праці, стимулювання та кар'єрного росту або є специфічними для конкретної галузі тощо.

Ця методика кількісного оцінювання рівня кадрової безпеки дозволяє об'єктивно оцінювати стан стосовно персоналу на підприємстві та мінімізувати ризики.

### **Література:**

1. Systematic approach to the prophylactics of personnel security of enterprise [Електронний ресурс] / I. O. Bashynska, K. V. Biziukova // Економіка: реалії часу. Науковий журнал.

- 2016. – № 5 (27). – С. 104-111. – Режим доступу до журн.: <http://economics.oru.ua/files/archive/2016/n5.html>
2. Башинська І.О. Розділ 23. Інноваційно-інформаційні технології для забезпечення інтелектуально-кадрової складової економічної безпеки підприємства (С. 607-635) у Міжуніверситетській колективній монографії Інноваційна економіка: теоретичні та практичні аспекти: монографія. Вип. 1/ за ред. д.е.н., доц. Є.І. Масленнікова. – Херсон: Грінь Д.С., 2016. – 854 с
  3. Risk Management. Lecture course: textbook // Bashynska I., Filyppova S. – Харків: вид-во «Діса плюс», 2017. – 101 с.
  4. Євдокимов Ф.І., Федорова Н.В. Оцінка економічної безпеки підприємства та її планування // Вісник технологічного університету Поділля. – 2000. – № 4. – Ч.2. – С.108-110.
  5. Мунтіян В.І. Економічна безпека України: Монографія. – К.: “Квіц”, 1999. – 464 с.
  6. Козаченко Г.В., Пономарьов В.П., Ляшенко О.М. Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення: Монографія. – К.:Лібра, 2003. – 280с.
  7. Волощук Л.О. Теоретико-методологічні засади безпекоорієнтованого управління інноваційним розвитком промислового підприємства. дис. доктора екон. наук : 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / Волощук Лідія Олександрівна. – Одеса, 2016. – 605с. Режим доступу: [http://economics.oru.ua/naukova-baza/voloschyk\\_dis.pdf](http://economics.oru.ua/naukova-baza/voloschyk_dis.pdf)

## ІННОВАЦІЙНА СТРАТЕГІЯ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ: ЕКОЛОГІЧНИЙ І СОЦІАЛЬНИЙ ЕФЕКТ

*O.O. Гаврилюк, к.е.н., доцент*

*К.А. Жолнач, студент*

*Луцький національний технічний університет, м. Луцьк*

Процеси, які проходять в українському суспільстві, змушують сільськогосподарські підприємства до зміни стратегії власного розвитку. Інноваційна стратегія повинна ставити перед собою такі пріоритети як розумне зростання, сталий розвиток, всеосяжне зростання. Даних три фактори зміщення економіки є основою стратегії «Європа 2020» (рис.1).

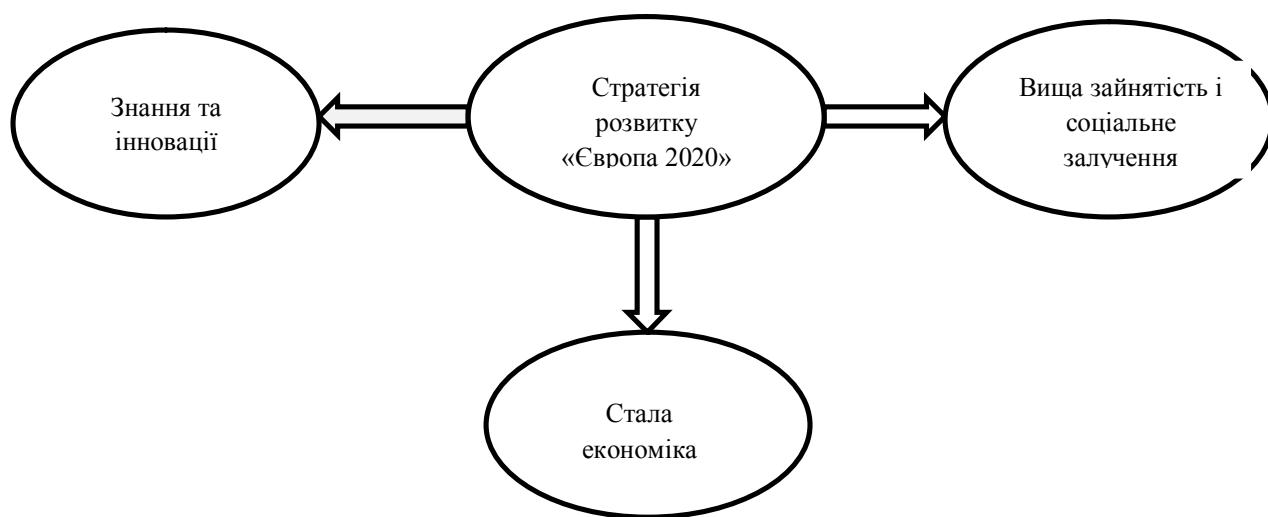


Рис.1. Ключові сфери стратегії «Європа 2020» (джерело: *розроблено авторами*)

Дані сфери включають у себе підвищення рівня науки для впровадження інновацій, що сприяють розвитку економіки, цілеспрямоване використання природних ресурсів, збереження екології, підвищення рівня доходів та зайнятості населення, досягнення соціальної безпеки в суспільстві.

Для розвитку сільськогосподарських підприємств в умовах ринкової економіки та інтеграційних процесів, що проходять в Україні, необхідно слідувати вище згаданій стратегії. Це сприятиме конкурентоспроможності продукції українських підприємств відносно зарубіжних компаній, які виходять на наш ринок. В подальшому такий шлях розвитку сільського господарства сприятиме реалізації продукції за межі країни. Основними завданнями стратегії «Європа 2020» є соціальний та екологічний ефекти.

Розглядаючи соціальний ефект, варто зазначити, що він є результатом впливу на вирішення певної соціально значущої проблеми, разом з тим – це оцінка впливу інвестицій на підвищення рівня і якості життя людей. Дано категорія є комплексною і включає в себе, крім вище перелічено, ще й аналіз впливу здійснення певної дії на досягнення позитивного чи негативного результату. На думку Маркова С.В., ефект – це показник який має абсолютне значення, метою якого є досягнення конкретного результату. Оцінювати рівень соціального ефекту можна за допомогою таких

індикаторів: збільшення чи зменшення бюджетів домогосподарств залежно від співвідношення їх рівня споживання до величини заощадження, підвищення рівня освіти населення, рівень задоволеності громадян соціальним статусом або фінансовим положенням [1]. У свою чергу під екологічним ефектом визначають зміни природного середовища, обсягів та якості ресурсів землі. Вони носять позитивний або негативний характер, що спричинює погіршення або поліпшення умов життя нашого суспільства, та планети в цілому. Від раціонального використання природних ресурсів залежить їх зменшення або збільшення, це стосується також родючості ґрунтів. Рушайною силою, яка б допомогла досягнути екологічного ефекту сільськогосподарських підприємствах України, може стати запровадження органічного тваринництва. На рисунку 2 зображені позитивні сторони такого типу виробництва.

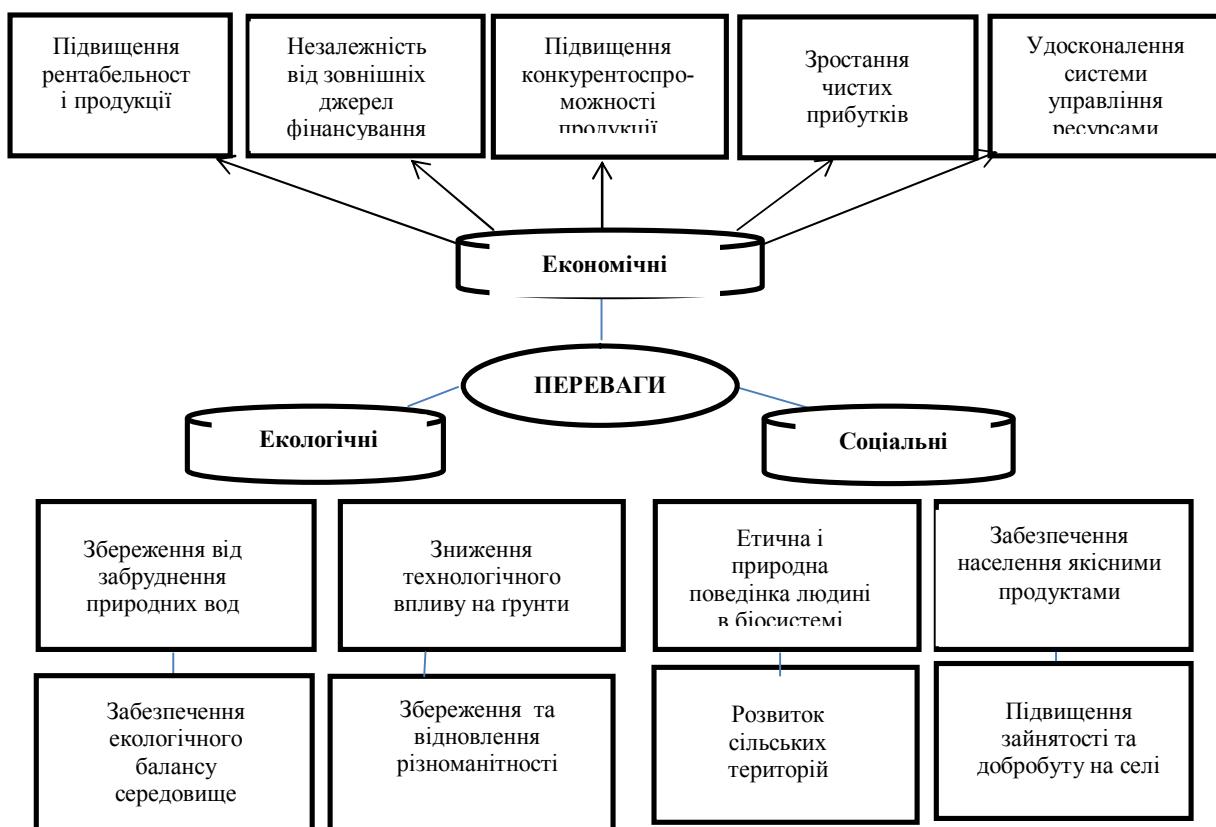


Рис.2. Ключові переваги органічного виробництва у світі. Джерело: [2]

Впровадження органічного виробництва допоможе досягнути як екологічного, так і соціального ефекту. Переваги, які відкриває дана зміна технології допоможуть розширити кордони для продажу продукції, збільшити економічні, екологічні та соціальні показники. При чому, виготовлення продукції даного типу для України можна назвати новим, що створює позитивне конкурентне середовище. У загальному, ми упевнено можемо стверджувати, що у сфері органічного сільськогосподарського виробництва в Україні є всі шанси зайняти перше місце на міжнародному ринку.

#### **Література:**

1. Маркова С. Соціальний ефект інвестицій // С. Маркова / Вісник Запорізького національного університету. – №1(5). – 2010. – № 1(5). – с.33-34.
2. Руженкова О. Органічне землеробство: минуле, сьогодення, перспективи / О.Руженкова // Аграрна справа. – 2009. – № 41. – с.9.

## РІВЕНЬ ПОПУЛЯРНОСТІ УКРАЇНСЬКОЇ КУХНІ ЯК СКЛАДОВОЇ ТУРИСТИЧНОГО ПРОДУКТУ

*T.C. Глушкова, к.е.н., доцент*

*I.B. Мазуренко, студентка*

*Міжнародний економіко-гуманітарний університет ім. академіка С. Дем'янчука,  
м. Рівне*

Традиційна народна їжа є необхідним компонентом забезпечення життєдіяльності кожної людини. «Приготування і споживання національних страв вплітаються в багатовікову етнокультурну традицію і моральність з численними харчовими заборонами, обмеженнями і перевагами, смакові стереотипи у меню повсякденних святкових страв» [1]. Питання глибинного взаємозв'язку гастрономії та туризму відзначають багато дослідників [2]. Тим самим, «гастрономічна привабливість» є значущою частиною туристського продукту дестинації. Останнім часом гастрономія, національна кухня, незвичайні гастрономічні бренди виступають суттєвим параметром вибору напрямку подорожі. У пошуку нових вражень туристи вибирають не просто популярні дестинації, а ті, які крім всього іншого володіють унікальною кулінарною культурою, на території яких розташовуються знакові ресторани, пропонуються незвичайні продукти, страви, напої. Пропозиція на ринку туристичних послуг гастрономічних турів стала досить популярною. Відповідно до одного з досліджень, кухня є четвертим по значущості параметром при виборі дестинації туристами (після погоди, засобів розміщення та ландшафту) [3].

*Метою нашої статті є дослідження рівня популярності української кухні у світі та представлення її у закладах харчування за областями України.*

Послуги закладів ресторанного господарства як однієї з основних складових туристичної інфраструктури, що забезпечує близько 20% доходів від реалізованого туру, слід розглядати не тільки як засіб задоволення фізіологічних потреб у харчуванні туристів, а як спосіб пізнання культури, традицій народу в країні перебування, як мета туристичної подорожі[4].

На мою думку, щоб найповніше розкрити досліджувану тему необхідно розглянути кулінарний туризм, етнотуризм. Адже збережені традиції можна використовувати як основу етнотурів, а використання кулінарного мистецтва - в гастрономічному туризмі.

Українська кухня складалася протягом віків і з давніх часів відзначалася різноманітністю страв, високими смаковими та поживними якостями. Більшість страв української кухні відзначаються складною рецептурою і складними комбінованими способами їх приготування. Сьогодні українська кухня визнана однією з кращих в світі, про що свідчать різні дослідження. Наприклад, в 2016 році українська кухня значилася в списках найсмачніших світових страв.

Голосували за це туристи з усієї Землі. Українські страви поставили на 8-е місце - просто між кулінарним багатством Японії і Китаю [5]. Популярність української кухні доводять і наші дослідження ЗМІ: Українські ресторани відкриваються і користуються популярністю в Китаї [6], Польщі [7, 8], Італії, Франції, Іспанії, Великобританії, Чехії [9]. Але незважаючи на популярність української кухні за кордоном, досліджуємо наскільки вона популярна в своїй країні. Для цього ми обробили дані сайту tripadvisor, де вказано перелік ресторанів по містах України з кухнями, які вони пропонують. Результати досліджень ми зобразили на графіку (рис. 1).



Рисунок 1. Українська складова в структурі запропонованих кухонь, в адміністративних центрах України (*створено авторами у програмі Microsoft Excel*).

Таким чином, з графіка можна зробити такі висновки, в тому, що найбільша кількість ресторанів знаходиться в туристично популярних містах (Київ, Харків, Одеса, Львів). Також велика кількість ресторанів в промислових містах з великою кількістю населення (Дніпропетровськ і Донецьк). Можна виділити тенденцію, що українська кухня мало представлена в цих містах, я вважаю, що можливо це відбувається через велику конкуренцію - в таких місцях дуже багато різних ресторанів по концепції і кухні, розраховані на різні сегменти гостей. Серед міст, в ресторанах яких найбільш часто зустрічається українська кухня виявилися Чернівці, Вінниця, Івано-Франківськ, Ужгород, Херсон, Полтава, Миколаїв, Рівне, Черкаси, Суми, Тернопіль, Чернігів, Луцьк, Житомир, Хмельницький, Кропивницький, Луганськ - більше 40 %. Від 30 до 40% українська кухня представлена в містах Львів, Запоріжжя, Чернівці, Вінниця, Івано-Франківськ, Ужгород, Херсон, Полтава, Миколаїв, Рівне, Черкаси, Суми, Тернопіль, Чернігів, Луцьк, Житомир, Хмельницький.Хоча і не дуже виражено, але видно тенденцію, що більше українська кухня представлена ресторанами в центрально-західній Україні. Для порівняння в Будапешті 41% угорської кухні представлено в ресторанах, а в Секешвегерварі 39%. У містах Польщі цей показник щодо польської кухні становить близько 25% (Варшава 23%, Познань - 26%). А в містах центральної Європи, наприклад, Париж - 38% ресторанів представляють французьку кухню, а в Ніцці - 42%. У норвезькій столиці Осло показник національної кухні в ресторанах становить всього 19%, такі ж невисокі показники відзначатися в Німеччині: 14% (Берлін), 23% Дрезден. Одна з найпопулярніших кухонь в світі – італійська, а повною мірою

представлена ресторанами в своїй столиці Римі – 56% (всі розрахунки були зроблені автором за допомогою даних представлених на сайті [9]).

Важливими сучасними тенденціями є новаторство української кухні. Деякі вітчизняні ресторани дивують національними стравами самих українців, знаходять нове виконання. Наприклад, чорні вареники з чорнилом каракатиці з начинкою на будь-який смак. Проводять експерименти з молекулярною кухнею українських страв [10]. Трансформація страв нині річ популярна - пояснюють фахівці, мовляв, така адаптація [11].

Нами були проведені дослідження популярності української кухні в Україні, за допомогою аналізу пропозицій ресторанного бізнесу. Результати досліджень можуть мати практичне значення для туристичних операторів, при формуванні гастрономічних турів.

### **Література:**

1. Поплавская А. В. Национально-культурные традиции питания в современных ресторанах // Вопросы культурологии, 2005. - Вып. 31. - С. 86-91.
2. Гордин В. Э. Гастрономический брендинг туристских дестинаций: опыт формирования и продвижения / В. Э. Гордин, Ю. Г. Трабская. – Санкт-Петербург: Левша, 2014. – 42 с.
3. Hu Y. Measuring destination attractiveness: a contextual approach // Journal of Travel Research. / Y. Hu, B. J. Ritchie. – 1993. – №32. – С. 25–34.
4. Rasulova A. Restaurant business potential in the development of Ukraine gastronomic tourism, Economy and State / Anna Rasulova., 2015. – 78 с
5. Украинские блюда попали в 10-ку самые вкусные мировых блюда [Електронний ресурс] // ТСН. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <https://tsn.ua/tsikavinki/ukrayinski-stravi-potrapili-u-10-ku-naysmachnishihih-svitovih-nayidkiv-599920.htm>
6. Наши за границей: как открыть кафе-бар украинской кухни в Шанхае [Електронний ресурс] // polemix.com.ua. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: [https://polemix.com.ua/ua/article/nash\\_za\\_kordonom\\_yak\\_vdkriti\\_kefe-bar\\_ukransko\\_kukhn\\_v\\_shankha-4175186/](https://polemix.com.ua/ua/article/nash_za_kordonom_yak_vdkriti_kefe-bar_ukransko_kukhn_v_shankha-4175186/)
7. Українська кухня підкорила Європу [Електронний ресурс ] // ZNAJ.UA. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <https://znaj.ua/society/ukrayinska-kuhnya-pidkoryla-yevropu>
8. Українські ресторани в Польщі [Електронний ресурс] // NASZWYBIR.PL. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <http://naszwybir.pl/ukrayinski-restorani-v-polshhi/>
9. Характеристика ресторана Kosazka Sabava [Електронний ресурс] // tripadvisor.ru – 2017. - Режим доступу до ресурсу: [https://www.tripadvisor.ru/Restaurant\\_Review-g187785-d2026766-Reviews-Kosazka\\_Sabava-Naples\\_Province\\_of\\_Naples\\_Campania.html](https://www.tripadvisor.ru/Restaurant_Review-g187785-d2026766-Reviews-Kosazka_Sabava-Naples_Province_of_Naples_Campania.html)
10. Українська молекулярна кухня: нові відкриття і гастро-шедеври [Електронний ресурс] // fashion-diplomacy.com – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <https://fashion-diplomacy.com/exclusive/ukrainska-molekulyarna-kukhnya-novi-vi.html>
11. Феномен Української кухні – взаємовпливи та традиція [Електронний ресурс] // inlovemag.com – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <http://inlovemag.com/ukrainian-cuisine-influence-and-tradition/?lang=ua>

## ОСОБЛИВОСТІ НАДАННЯ ПОСЛУГ ОХОРОННИМИ АГЕНТСТВАМИ В УКРАЇНІ

*B.O. Голубкова, студентка  
науковий керівник: С.О. Черкасова, к.е.н., доцент  
Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

В умовах ринкових відносин особливої актуальності набуває проблематика забезпечення фізичного захисту та безпеки активів (прав власності) суб'єктів господарської діяльності й фізичних осіб через здійснення охоронної діяльності. На сьогоднішній день ринок охоронних послуг в Україні динамічно розвивається: його обороти стабільно зростають, так само як і кількість працюючих на ньому осіб та підприємств. При цьому актуальними залишаються питання обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з надання охоронних послуг суб'єктами охоронної діяльності, до яких відносять Державну службу охорони при МВС України (ДСО) та недержавні служби безпеки (приватні охоронні структури), зокрема охоронні агентства.

Основним нормативним документом, який регламентує охоронну діяльність в Україні являється Закон України “Про охоронну діяльність” [1]. Відповідно до цього закону суб'єкти охоронної діяльності здійснюють таку діяльність на підставі отриманої в установленому порядку ліцензії.

Ліцензування охоронної діяльності здійснюється відповідно до Закону України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” [2]. Цим законом передбачена необхідність отримання ліцензій на такий вид діяльності як надання послуг, пов’язаних з охороною державної та іншої власності, надання послуг з охорони громадян.

Ліцензійні умови визначають організаційні, кваліфікаційні та особливі вимоги провадження господарської діяльності з надання послуг, пов’язаних з охороною державної та іншої власності, надання послуг з охорони громадян.

При цьому під охороною майна визначають діяльність суб'єктів охоронної діяльності з організації та практичного здійснення на підставі цивільно-правових договорів заходів, спрямованих на забезпечення схоронності, цілісності визначених власником майна належних йому будівель, споруд, іншого рухомого та нерухомого майна з метою відвернення та/або недопущення безпосередніх посягань на майно, припинення не санкціонованого власником доступу до нього для збереження його фізичного стану і забезпечення здійснення власником цього майна всіх належних йому повноважень щодо нього [3].

Охорона громадян – це діяльність суб'єктів охоронної діяльності з організації та практичного здійснення заходів, спрямованих на забезпечення особистої безпеки індивідуально визначені фізичної особи шляхом відвернення та/або недопущення негативного безпосереднього впливу факторів кримінального, побутового або екологічного характеру на стан її життєдіяльності [3].

Охоронну діяльність можуть провадити на всій території України юридичні особи, а також фізичні особи-підприємці на підставі ліцензії за наявності матеріально-технічної бази, необхідної для провадження такої діяльності, та за умови виконання такими особами організаційних, кадрових і технологічних вимог, передбачених ліцензійними умовами.

При цьому суб'єкт недержавної охоронної діяльності є суб'єктом підприємницької діяльності з надання на договірній основі послуг юридичним і фізичним особам по здійсненню заходів охорони та безпеки, а також суб'єкт господарювання, заснований на недержавній формі власності, що здійснює охоронну діяльність щодо належного йому майна, забезпечення особистої безпеки своїх засновників або посадових осіб, є самостійним господарюючим статутним суб'єктом, який має права юридичної особи та здійснює охоронну діяльність з метою одержання прибутку (доходу) [3].

Для одержання ліцензії охоронне агентство повинне надати до ліцензійного органу наступні документи: а) заяву на одержання ліцензії; б) засвідчені нотаріально копії установчих документів (для юридичної особи); в) засвідчені відбитком печатки підприємства копії документів, які підтверджують рівень освіти, кваліфікації та стаж роботи співробітників, необхідні для здійснення відповідного виду господарської діяльності [4].

Під час здійснення охоронної діяльності персоналу недержавних охоронних установ забороняється: а) удаватися до неправомірних дій, що посягають на права і свободи громадян, ставлять під загрозу їх життя, здоров'я, честь, гідність та майно; б) видавати себе за представників правоохоронних органів; в) використовувати формений одяг працівників Міністерства внутрішніх справ України, інших правоохоронних органів [4]. Ціни на охоронні послуги залежать від рівня витрат охоронного агентства на забезпечення захисту інтересів клієнта. Значну частину собівартості послуг формує фонд заробітної плати, яку отримують фахівці, що забезпечують безпеку об'єктів або людей.

Отже, можна зробити висновок, що на сьогоднішній день охоронна діяльність являється специфічним та особливим видом діяльності, що пов'язана з ризиком для життя не тільки для самих працівників охорони, а й для оточуючих. При її здійсненні необхідна певна спеціалізація і відповідний рівень підготовки фахівців, без яких протидіяти злочинним посяганням на безпеку активів (прав власності) суб'єктів господарської діяльності й життя фізичних осіб неможливо. Відповідно, приватні охоронні агентства посідають чільне місце в системі органів, що здійснюють профілактику правопорушень, та них особливого значення набуває необхідність дотримання досить жорстких вимог ліцензійних умов щодо підбору персоналу та організації відповідного обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з клієнтами з наданнями якісних охоронних послуг, що вимагає проведення подальших наукових досліджень в рамках означеної проблематики.

### **Література:**

1. Закон України “Про охоронну діяльність”, № 4616-VI від 22.03.2012 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4616-17>
2. Закон України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності”, № 222-VIII від 02.03.2015 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/222-19/page3>
3. Ярошенко Ю. О. Особливості послуг приватних охоронних структур за сучасним законодавством / Ю. О. Ярошенко // Проблеми правової реформи та розбудови громадського суспільства в Україні : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 1–2 листоп. 2013 р.). – Х., 2013. – С. 48–51.

4. Державний контроль за діяльністю приватних охоронних підприємств / І. В. Потайчук // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2017. – № 1(15).

## ФІНАНСОВІ РИЗИКИ: МЕТОДИ ОЦІНКИ І ПІДХОДИ ДО УПРАВЛІННЯ

*Г.І. Гомонюк, студентка*

*I.O. Башинська, к.е.н., доцент*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

У сучасному світі спостерігаються загальні тенденції в розвитку економіки, характеристиками яких є зростання невизначеностей, які пояснюються глобалізацією ринків, підвищеннем конкуренції, ускладненням технологічних систем у всіх аспектах життя, зростання соціальної напруженості, пов'язаної зі збільшенням розриву рівня життя різних країн. При цьому виникає два «конфліктних» фактора: з одного боку, ці причини підсилюють ступінь невизначеності, а з іншого, – сприяють появи нових можливостей управління ризиками. У зв'язку з цим проблема вдосконалення методологічних підходів до аналізу й оцінки ризиків на основі більш повного застосування принципів системного підходу найбільш актуальна в даний час. Побудова керованої системи, яка враховує особливості відповідної сфери економіки, – результат її вирішення [1].

Слід зазначити, що фінансові ризики – це ризики, які виникають при здійсненні фінансових операцій і пов'язані з ймовірністю втрати фінансових ресурсів [2]. Їм притаманні такі особливості, що вимагають обліку в управлінні:

- необхідність моніторингу через те, що рівень фінансового ризику – змінна величина, що вимагає постійного спостереження і коригувань;
- тонкий взаємозв'язок з економічною діяльністю, адже ступінь ризику на практиці визначається розмірами економічних збитків. Втрата частини виручки або прибутку, основного капіталу, а також перспективою банкрутства;
- наявність можливостей формалізації, тому що фінансовий ризик характеризується ймовірністю і розміром потенційного збитку, які можна описувати за допомогою статистичних моделей;
- поєднання формальних і неформальних підходів, так як кількісна оцінка визначається наявністю достовірної інформації і ефективних, надійних методик (наприклад, в ринкові або кредитні ризики).

Оцінка полягає в порівнянні рівня ризику з рівнем його прийнятності. Критерієм для віднесення до групи прийнятних ризиків служить система параметрів, індивідуальна для кожного портфеля ризику. Основними вимогами, що пред'являються до методики оцінки ризику, виступають економічна доцільність, зіставлення кількісних і якісних характеристик, достовірність і об'єктивність висновків, відносна точність. В даний час основні аспекти прийняття рішень по виявленню можливих втрат стосуються наступних підходів до управління ризиками: активний, адаптивний і консервативний (пасивний) [3]. Послідовно звернемося до кожного з них.

Активне управління ґрунтуються на максимальному використанні наявних даних і способів для мінімізації ризиків. Цей метод означає, що керуючі впливу повинні попереджати ризикові чинники і події, які впливають на результат проведеної

фінансової операції. Отже, головні витрати будуть пов'язані з прогнозуванням і оцінкою ризиків, а також з організацією безперервного контролю та моніторингу.

Адаптивний підхід дотримується принципу «вибір меншого з двох», іншими словами, «підстроювання» до вже безпосередньо ситуації, що склалася. При цьому керуючий вплив виявляється в ході проведення операції, як реакція на зміни середовища. В даному випадку прогнозується і попереджається тільки деяка частина можливих втрат. Консервативний підхід працює безпосередньо вже з наступаючим збитком і намагається усунути його вплив на подальші події. Витрати на засоби управління ризиками, пов'язані з консервативним підходом, можуть бути мінімальними, чого не можна сказати про суму можливих збитків. З цієї причини консервативний підхід мало застосовується на практиці.

Необхідно відзначити, що всю роботу над ризиком необхідно розглядати в системі відносин між суб'єктами і об'єктами управління ризиком [4; 5]. Іншими словами, система управління являє собою складний механізм впливу керуючої системи з метою отримання бажаного результату. Управління ризиком як система складається з таких двох підсистем, як керована, представлена об'єктом управління, і керуюча – суб'єкт управління [6]. Під об'єктом управління розуміються ризикові вкладення капіталу, економічні відносини між господарюючими підрозділами в процесі реалізації ризику. Суб'єктом управління в системі управління ризиком виступає спеціальна група людей (фінансовий менеджер, менеджер по ризику, керівник). Вона здійснює цілеспрямований вплив на об'єкт управління.

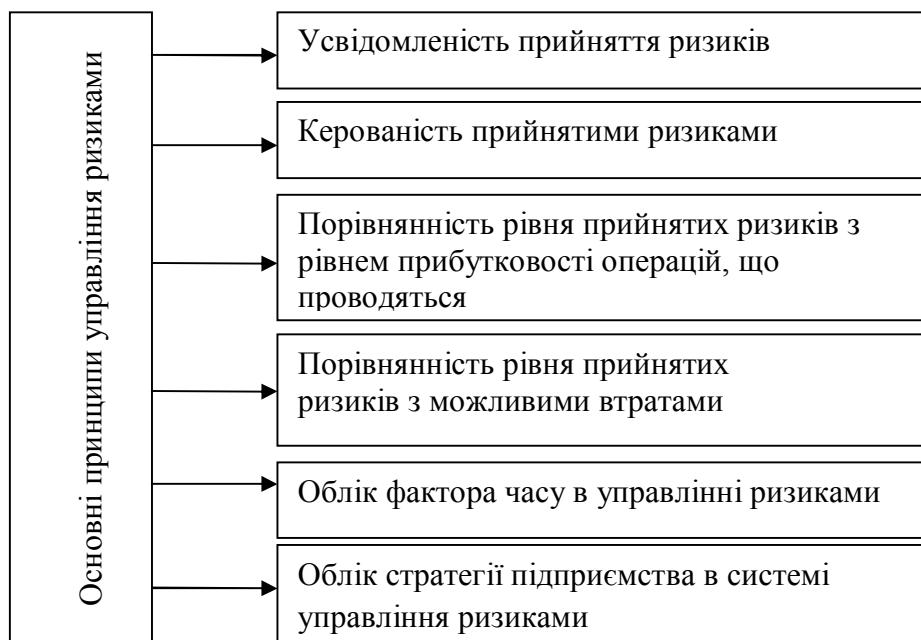


Рисунок 1. Основні принципи управління фінансовими ризиками

Зауважимо, що система управління ризиком включає в себе процес прийняття рішень. Однак на цьому її функції не обмежуються. Вона також займається подальшим моніторингом ризикових позицій, контролює порядок взаємодії підрозділів. В ході аналізу системи управління ризиками рекомендується використання такого основного

методологічного інструменту, як системний підхід, що дозволяє розглядати складні ситуації з різних сторін, беручи до уваги також і навколошнє середовище організації. Також не слід забувати про те, що в даний час на перший план в якості одного з найважливіших чинників, здатних регулювати кризостійкість підприємств в довгостроковій перспективі виходить інвестиційна стратегія підприємства. Важливим у цьому зв'язку є розвиток ресурсного потенціалу з обов'язковою диверсифікацією і освоєнням виробництва інноваційних продуктів.

**Література:**

1. Побережець О.В. Теоретико-методологічні та практичні засади дослідження системи управління результатами діяльності промислового підприємства : [моногр.] / О. В. Побережець. – Херсон : Видавництво : Грінь Д.С., 2016. – 500 с.
2. Bashynska I. Risk Management. Lecture course: textbook // Bashynska I., Filyppova S. – Харків: вид-во «Діса плюс», 2017. – 101 с.
3. Красносельських І.М. Основні проблеми економічної безпеки // Успіхи сучасної науки. 2016. Т. 2. № 4. С. 79- 82.
4. Bashynska I. Ensuring economic security of modern enterprise as a systematic approach // British Journal of Science, Education and Culture, 2014, No.1. (5) (January-June). Volume IV. “London University Press”. London, 2014. – 804 p. – P. 340-343
5. Масленников Є.І. Методологічні та практичні засади дослідження системи управління фінансовою стійкістю промислового підприємства [моногр.] / Є.І. Масленников. – Одеса : Прес-кур’єр, 2015. – 316 с.
6. Волощук Л.О. Теоретико-методологічні засади безпекоорієнтованого управління інноваційним розвитком промислового підприємства. дис. доктора екон. наук : 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / Волощук Лідія Олександровна. – Одеса, 2016. – 605с. Режим доступу: [http://economics.opru.ua/naukova-baza/voloschuk\\_dis.pdf](http://economics.opru.ua/naukova-baza/voloschuk_dis.pdf)

## ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ГОТЕЛЬНОЇ ІНДУСТРІЇ ІТАЛІЇ

**Я.Є. Гончаренко, к.е.н.**  
**О.В. Шкіна, к.е.н., доцент**  
*Одеський національний економічний університет, м. Одеса*

Італія є однією з країн-лідерів на міжнародному ринку туристичних послуг. Вона протягом 5 років стабільно посідає 5 місце за показником кількості іноземних туристів, які відвідали країну (див. Табл. 1). У 2016 році Італія прийняла 52,4 млн туристів та поступилася за цим показником тільки Франції, США, Іспанії та Китаю.

Поступове коливання доходів від в'їзного туризму дали Італії змогу зайняти 6 місце у світі. У 2016 році доходи від туризму Італії становили 40,2 млрд дол. Італія поступалася тільки США, Іспанії, Таїланду, Китаю та Франції. За 2012-2016 рр. спостерігаємо падіння на 2,2%.

Щодо витрат на виїзний туризм, то Італія стабільно займає 8 місце. У 2016 р. витрати становили 25,0 млрд дол, за цим показником Італія поступається Китаю, США, Німеччині, Великобританія, Франції, Канаді та Південній Кореї. Сальдо туристичного балансу у 2016 році становило + 15,2 млрд дол, що робить Італію яскраво вираженою рецептивною країною з точки зору туризму [7].

Таблиця 1 Аналіз основних показників розвитку міжнародного туризму Італії за 2012-2016 рр. [2]

Роки	Кількість прибуттів іноземних туристів		Доходи від в'їзного туризму		Витрати на виїзний туризм	
	млн.	місце	млрд дол	місце	млрд дол	місце
2012	46,4	5	41,1	6	26,4	9
2013	47,7	5	43,9	6	27,0	9
2014	48,6	5	45,4	5	28,8	8
2015	50,7	5	39,4	7	24,4	8
2016	52,4	5	40,2	6	25,0	8
Тпр	+ 13,0 %		- 2,2 %		- 5,3 %	

Всього в 2016 році в Італії було приблизно 178 443 засобів розміщення, включаючи готелі, кемпінги, оздоровчі парки та інші засоби розміщення (див. Рис.1). Розподіл засобів розміщення був таким: 80,1% від всіх засобів розміщення приходився на квартири та вмебльовані кімнати; 18,6% приходились на готелі та аналогічні засоби розміщення і тільки 1,3% приходились на кемпінги, оздоровчі та трейлерні парки.

Іноземні туристи переважно обирають готелі для тимчасового розміщення на території Італії. Італійська система готелів пропонує туристичному ринку більше 33 тис. готелів, які мають 1,8 млн. місць. Це лише готелі, що одержали офіційну категорію відповідно до діючого законодавства. В країні переважають готелі невисокої категорії з незначною кількістю номерів (50-80). Питома вага готелів від 1 до 3 зірок понад 87% від загальної кількості готелів. На п'ятизіркові припадає лише 5,2%, чотирьохзіркові – 7,8%. За кількістю прибуттів помітно домінують трьохзіркові та чотирьохзіркові готелі, які разом акумулюють понад 80% усього контингенту туристів, що обирають готелі.

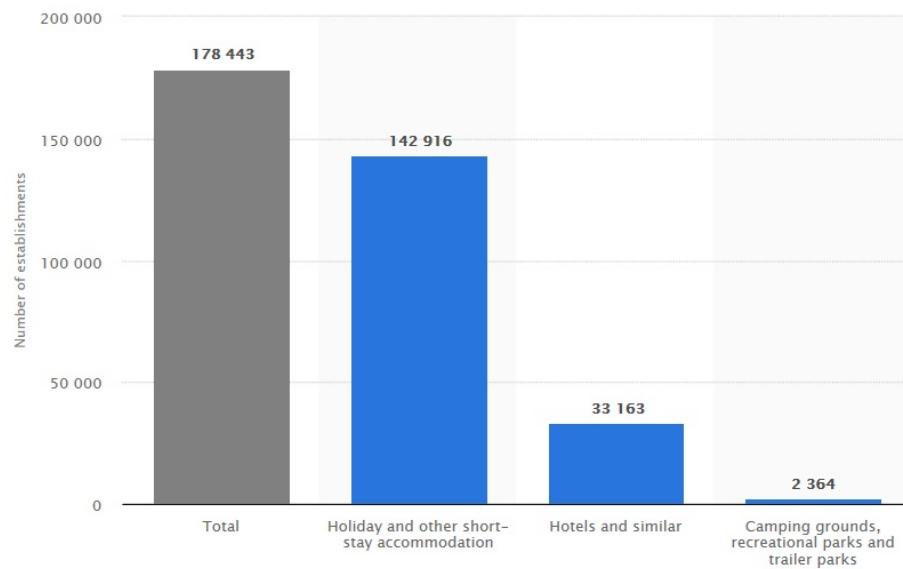


Рис.1. Кількість засобів розміщення туристів в Італії у 2016 р. за типами [5]

На Рис. 2. наведені доходи від діяльності колективних засобів розміщення Італії з 2008 по 2014 рр., та прогнози – до 2020 року. До 2020 року доходи від колективного проживання в Італії, за прогнозами, складуть близько 3,5 млрд. доларів США. Цифри включають розміщення не тільки в класичних готелях, але і в різноманітних колективних засобах розміщення.

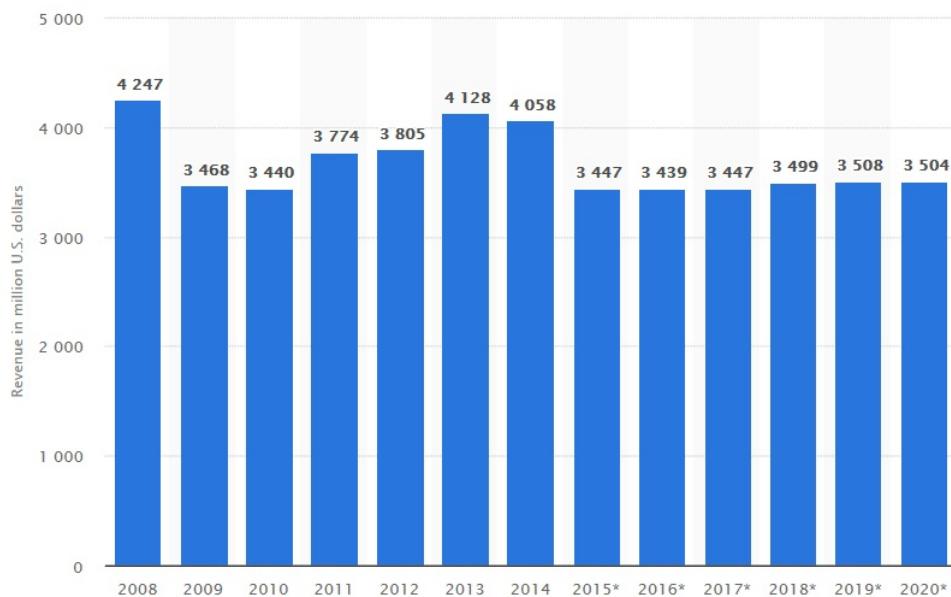


Рис. 2. Доходи від діяльності колективних засобів розміщення Італії з 2008 по 2020 рр. [4]

Згідно з Рис. 3. кількість проведених ліжко-діб у засобах розміщення туристів Італії з 2007 по 2016 рр. поступово збільшувалась. У 2016 році в засобах туристичного

розміщення було проведено 402,9 мільйона ночівель, що означає зростання кількості проведених днів у порівнянні з 2015 роком на 2,6%.

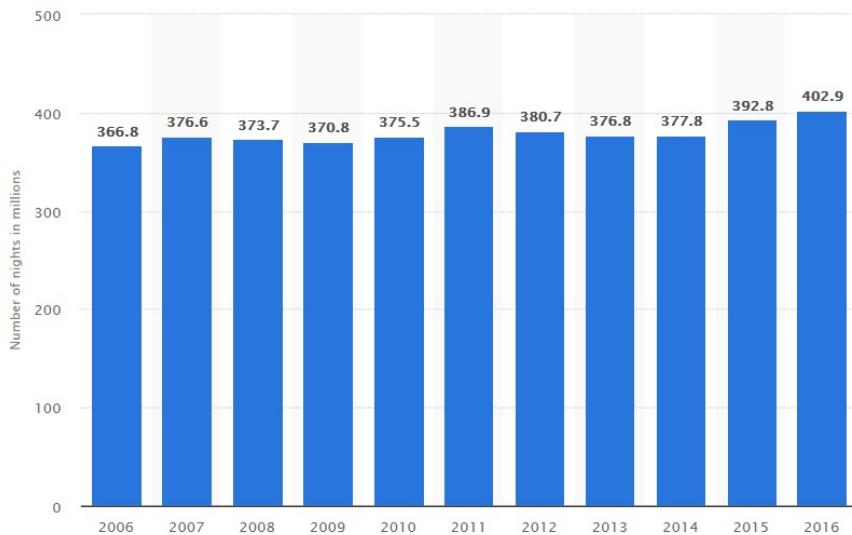


Рис. 3. Кількість проведених ліжко-діб у засобах розміщення туристів Італії з 2007 по 2016 рр. [6]

Старші громадяни представляють найважливішу споживацьку групу для готелів Італії, і вони, як очікується, впливатимуть на проживання більше, ніж інші демографічні групи. Взагалі, 50-65-річні туристи, як правило, маютьвищий рівень наявного доходу, високий рівень освіти та більше часу для подорожей, оскільки їхні діти вже незалежні або живуть далеко від дому. Цей сегмент віддає перевагу повноцінним готелям.

### Література:

1. Nezdoymov S. Prospects of development of tourist flow in Ukraine / S. Nezdoymov, O. Shykina // Modern European Researches. Privatuniversität Schloss Seeburg. – Salzburg, Austria, 2016. – № 4. – P. 82-90.
2. UNWTO Tourism Highlights, 2017 Edition [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://tourlib.net/wto/WTO\\_highlights\\_2017.pdf](http://tourlib.net/wto/WTO_highlights_2017.pdf).
3. Гончаренко Я.Є. Обґрунтування концепції моделювання розвитку регіонального туристсько-рекреаційного комплексу / Я.Є. Гончаренко // Приднепровський науковий вестник. Вип. 7 (154). – Дніпропетровськ : Наука и образование, 2014. – С. 25-36
4. Доходи від діяльності колективних засобів розміщення Італії з 2008 по 2020 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.statista.com/forecasts/393420/italy-collective-accommodation-revenue-forecast-nace-i5520>
5. Кількість засобів розміщення туристів в Італії у 2016 році за типами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.statista.com/statistics/413430/number-of-short-stay-accommodation-establishments-in-italy/>
6. Кількість проведених ліжко-діб у засобах розміщення туристів Італії з 2007 по 2016 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- <https://www.statista.com/statistics/413156/number-of-nights-spent-in-short-stay-accommodation-in-italy/>
7. Шикіна О.В. Аналіз індикаторів розвитку України в міжнародному туризмі / О.В. Шикіна, К.А. Мережко // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаїв, 2017. – Вип. № 20. – С. 85-92.

## СУЧАСНІ МЕТОДИ СТИМУЛОВАННЯ ТВОРЧОЇ АКТИВНОСТІ ПЕРСОНАЛУ

**Ю.С. Грінченко, студентка**  
**науковий керівник: В.О. Герасимова, к.е.н., ст.викладач**  
**Запорізький національний університет, м. Запоріжжя**

В сучасних умовах господарювання актуальним питанням постає застосування дієвих механізмів щодо стимулювання творчої активності працівників. Загалом, *стимулювання праці* – це цілеспрямований вплив на людину з метою підвищити працездатність, надати заохочення, створити стимул працівників до продуктивної праці. Виокремлюють такі методи стимулювання персоналу:

1. Методи прямого стимулювання: збільшення заробітної плати, участь у прибутках, премії, спонсорування на розробку ідей працівника.

2. Методи опосередкованого або непрямого стимулювання: доплата за стаж, пільгове харчування на підприємстві або у міських їdalнях, надання безкоштовного житла (або часткова оплата), кар'єрний розвиток, право самостійно обрати напрям наукових досліджень, медичне забезпечення.

3. Методи негативного стимулювання – це санкції направлені на грошове покарання або нездатність керівника забезпечити працівника усім необхідним для праці [1]. До цієї групи методів належать, зокрема: грошові штрафи, скорочення пільг, зниження заробітної плати.

Особливість негативної мотивації в тому, що людину до дій змушує не бажання досягти чогось кращого, як при позитивній мотивації, а бажання уникнути неприємностей. Тобто можна сказати, що негативні засоби мотивації діють опосередковано. До того ж каральні заходи є показовими і тому впливають не лише на працівника, який вчинив порушення, а на весь колектив.

Практичне застосування зазначених методів розглянемо на прикладі АТ «Мотор Січ», які вже багато років стимулюють своїх працівників за допомогою путівок на: Азовське море, у санаторії біля ріки, а також дають можливість відпочити дітям працюючих. Підприємство також надає можливості своїм працівникам підвищити кваліфікацію, та за допомогою цього здобути вищу посаду [3].

Прикладом застосування методів негативного стимулювання можуть слугувати підприємства сільськогосподарської промисловості. Негативне стимулювання застосовується тому що при посіві або зборі урожаю встановленні чіткі правила, які потрібно виконувати. Такий підхід стимулює дисципліну, засуджуючи погану роботу та відхилення від встановлених правил.

Яскравим прикладом також може слугувати компанія Google, де впроваджується комплекс дієвих та сучасних заходів щодо стимулювання творчої активності працівників.

По-перше компанія створила дуже гарні, затишні робочі місця, а також перукарню, спортивний комплекс, хімчистку, смачну їжу та куточки для тварин працівників без яких вони не можуть працювати.

По-друге з розуміння ставляться до робітників. Кожен сам обирає в який час йому краще працювати. Хтось працює в день, хтось в ночі.

По-третє керівники компанії дозволяють своїм працівникам витрачати чверть свого робочого часу на розробку власних проектів. Таким чином було створено пошту Gmail.

По-четверте для працівників Google розробили кімнату для медитації та наймають вчителя буддизму. Мета медитації у тому щоб працівник міг заспокоїтися, розслабитися, направити себе на нові думки, креативні ідеї, а також дають змогу бути єдиним колективом [2].

Таким чином, сучасні підприємства використовують поряд з традиційними методами стимулювання творчої активності, новітні, які мають на меті розширити можливості для працівника для досягнення поставлених цілей та забезпечення високої ефективності.

#### **Література**

1. Горелов Д.О., Большенко С.Ф. Стратегія підприємства. Харків: Вид-во ХНАДУ, 2010. - 133 с.
2. Костюхіна Іванна. Винахідлива мотивація. Секрети успішних компаній// Escadra.- 2017.
3. Офіційний сайт АТ «Мотор Січ» <http://www.motorsich.com/ukr>.

## ПЕРСПЕКТИВИ АГРАРНОЇ ЛОГІСТИКИ

**В.П. Ключан, к.е.н., доцент**

**А.Г. Костирко, к.е.н.**

*Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв*

Результати діяльності сільськогосподарських підприємств за умов ринкової економіки в значній мірі залежать від можливостей мінімізувати витрати і збільшувати доходи. Пошук і реалізація таких можливостей є важливою задачею менеджменту підприємства. Економічна свобода, якою на сьогодні наділені сільськогосподарські підприємства, стала передумовою розширення спектра управлінських можливостей, які є внутрішнім резервом підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств в умовах невизначеного середовища. Світовий і вітчизняний досвід ефективного господарювання сільськогосподарських підприємств підтверджує необхідність покращення логістичної складової. Саме логістика є потужним інструментом для оптимізації всіх господарських процесів сільськогосподарських підприємств.

Однак на сьогодні у аграрному секторі логістика є дещо проблемним питанням, що пов'язано із дефіцитом сучасних елеваторів (особливо в Західній Україні), низькою якістю дорожньої інфраструктури тощо. Тому ефективність логістичної діяльності сільськогосподарських підприємств залежить не лише від управлінських рішень, а також і від зовнішніх чинників.

Теоретичні і практичні аспекти логістичної діяльності суб'єктів господарювання досліджувались багатьма вченими, з-поміж яких: А.Г. Кальченко, В.А. Колодійчук, О.М. Онищенко, В.І. Перебийніс, А.М. Стельмащук, Н.І. Чухрай, які створили теоретичний фундамент розвитку логістичної складової суб'єктів підприємництва.

Процеси глобалізації та інтеграції у світовий економічний простір торкаються всіх сфер діяльності суб'єктів господарювання, зокрема і логістичної складової. Вітчизняна логістика вже перебудовується під нові ринки, пропонуючи нові системи постачання, відкриваючи нові транзитні можливості, встановлюючи нові партнерські відносини з новими транспортними коридорами. До основних складових логістичної діяльності відносяться транспортне забезпечення, складське господарство, інформаційне забезпечення та фінансове забезпечення. Оцінка можливостей сільськогосподарських підприємств за представленими складовими дозволяє визначити проблемні аспекти і сформувати стратегію розвитку логістичної діяльності.

У процесі дослідження визначено, що із чотирьох задіяних у аграрній логістиці видів транспорту – залізничного, автомобільного, морського і річкового – у залізничному найслабшою ланкою транспортної складової аграрної логістики в Україні є недостатня кількість вагонів-зерновозів та інших спеціалізованих вагонів, їх нездовільний технічний стан і низький рівень використання рухомого парку, що обмежує параметри розвитку інших елементів логістичної системи. Україна має сприятливі передумови і потенціал для розвитку морського й, особливо, річкового транспорту, що недостатньо використовується. Проблемними питаннями розвитку автомобільного транспорту є низька якість автошляхів, особливо в сільській місцевості.

Враховуючи проходження територією України чотирьох із десяти європейських і чотириох трансконтинентальних транспортних коридорів, її розглядають як стратегічного геополітичного партнера. У приведенні внутрішньої транспортної системи держави до стандартів європейських країн, а також у створенні транспортно-логістичних центрів і в перспективі – кластерів зацікавлений ЄС, і для України це є шансом залучити додаткові інвестиційні ресурси [1].

До зазначених проблемних аспектів транспортного забезпечення слід віднести також такі: встановлення вагового контролю для великовантажного автотранспорту на дорогах, що призводить до збільшення часу простоїв; підвищення тарифів на залізничні вантажоперевезення, висока вартість перевалки; зростання тарифів на послуги перевезень автомобільним транспортом на 40-60%; збільшення автотранспортних потоків, що спричинило дефіцит автотранспорту, та, як результат, збільшення черг на здачу зерна; нездовільна організація роботи портів та елеваторів, порушення норм часу на завантаження і вивантаження при обмежених можливостях; триває оформлення супровідних документів, тощо.

Серед перспектив покращення аграрної логістики є оптимізація перевезень сільськогосподарської продукції шляхом використання водного транспорту. Це забезпечить збереження автомобільних шляхів, зменшення витрат на ремонт автошляхів, вивільнить міста від транзитного транспорту, поліпшить стан навколошнього середовища через перехід на екологічно чистий вид транспорту, вивільнить парк автомобілів [2].

Поступове розширення і відкриття нових ринків для сільськогосподарської продукції продовжить важливі процеси диверсифікації експорту та допоможе уникнути надалі залежність від ринку окремої країни, збільшуючи доходи сільськогосподарських підприємств. З метою реалізації зазначених можливостей сільськогосподарським підприємствам необхідно докласти значні зусилля у модернізацію власного виробництва, маркетингову політику, покращення якості продукції, приведення складського господарства до сучасних вимог.

Потреба у складських потужностях обумовлена необхідністю зберігання виробничих ресурсів та готової продукції. Тому аграрії знаходять можливості виділяти частину отриманих доходів на розвиток складського господарства, яке, окрім потужностей зі зберігання продукції, передбачає надання додаткових послуг. До таких належить, зокрема, проведення навантаження та розвантаження продукції, зважування, сушіння, очищення, пакування вирощеного врожаю. Ці послуги надаються спеціалізованим обладнанням та обслуговуються відповідним персоналом підприємства. Крім цього, спеціалісти складського господарства за допомогою сучасного програмного забезпечення проводять первинний облік надходження матеріально-технічних ресурсів та відпуск зі складу готової продукції [3].

Сільськогосподарські підприємства з досвідом роботи мають налагоджені партнерські взаємовідносини із постачальниками матеріально-технічних ресурсів і покупцями сільськогосподарської продукції. Для вдосконалення логістичної діяльності необхідним є порівняння пропозицій на ринку. З цією метою інформаційними ресурсами логістичної системи можуть слугувати спеціалізовані виставки, бізнес-форуми, симпозіуми, тощо. Використання інформаційних технологій, зокрема інтернет-

маркетингу, також надасть можливість посилити інформаційні зв'язки між усіма учасниками процесу виробництва, реалізації, зберігання, транспортування й споживання продукції, товарів, робіт та послуг.

Як свідчить практика, найбільш проблемною складовою логістичної діяльності сільськогосподарських підприємств є фінансове забезпечення. Відсутність коштів на впровадження логістичних підходів, на будівництво достатньої кількості сучасних складських приміщень, на закупівлю сучасних транспортних засобів, програмних логістичних продуктів унеможливило реалізацію управлінських рішень щодо вдосконалення логістичної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Розширення перспектив аграрної логістики можливе за виконання ряду умов, а саме: вдосконалення законодавчих норм у сфері логістики і наближення їх до найкращих європейських практик; розробка і реалізація вітчизняної програми розвитку аграрної логістики; залучення інвестицій у розвиток логістичного сектору; створення адекватних і доступних аграріям інформаційних систем. У підсумок зазначимо, що розвиток вітчизняної аграрної логістики можливий за умови об'єднання зусиль всіх учасників логістичної системи та дієвої державної підтримки.

### **Література:**

1. Колодійчук В.А. Ефективність логістичних систем у зернопродуктовому підкомплексі АПК: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / В.А. Колодійчук. – Львів, 2015. – 40 с.
2. ТОВ СП «НІБУЛОН» [Електронний ресурс] : офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://www.nibulon.com/news/novini-kompanii/nibulon-prezentuvav-investiciinii-proekt-iz-vdoskonalenna-aagrarnoi-logistiki-zaporizkoi-oblasti.html>.
3. Маслак О. Аграрна логістика: реалії сьогодення [Електронний ресурс] / О. Маслак // Пропозиція. – 2015. – Режим доступу : <http://propozitsiya.com/ua/agrarna-logistika-realyyi-sogodennya>.

## РЕФОРМУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОФЕСІЙНИХ УЧАСНИКІВ ФОНДОВОГО РИНКУ В УКРАЇНІ

**O.M. Ковальова, к.е.н., ст.викладач**

*Одеський національний політехнічний університет, м.Одеса*

В умовах трансформації вітчизняного фінансового ринку відповідно до міжнародних стандартів ефективно функціонуючої сфери перерозподілу ресурсів, особливої актуальності набуває розгляд специфіки надання фінансових послуг професійними учасниками фондового ринку.

Комплексна програма розвитку фінансового сектору України до 2020 року у якості факторів [1], що перешкоджають становленню інтегрованого фондового ринку визначає відсутність належної інфраструктури, недостатній рівень або повна відсутність гарантій прав захисту інтересів споживачів фінансових послуг, а також низька якість послуг деяких професійних учасників, що підвищує рівень системних ризиків.

Отже, дослідження тенденцій та проблемних аспектів реформування фінансового сектору потребує відповідного розгляду та уточнення заходів впливу зі сторони учасників секторної моделі регулювання фінансового ринку України.

Особливо гостро постає проблема прозорості діяльності професійних учасників та відповідності інформації, що потребує публічного розкриття, затвердженим стандартам Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР).

Першим кроком для забезпечення уніфікованості фінансової звітності був перехід на стандарти МСФЗ учасниками фінансового сектору. Відповідно до аудиторських висновків, існує невідповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ, що ускладнює перехід у 2019 році на нову Систему фінансової звітності, яка заснована на стандартах XBRL (eXtensible Business Reporting Language), згідно з Меморандумом про взаєморозуміння щодо розробки і запровадження Системи фінансової звітності, який підписано на верхньому ешелоні установ, що здійснюють регулювання фінансового сектору.

Транспарентність корпоративної звітності є основою активізації інвестиційних процесів та міжгалузевого переливу капіталу. Однак, наразі Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зі змінами від 05.10.2017 № 2164-VIII не відносить до підприємств, що становлять суспільний інтерес, професійних учасників фондового ринку, діяльність яких на позабіржовому ринку потребує належного моніторингу [2]. Зазначені заходи дозволяють підвищити ліквідність фондового ринку та дозволять усунути існуючу інформаційну асиметрію.

На скорочення кількості професійних учасників фондового ринку вплинула реформа банківського сектору у контексті необхідності дотримання принципу прозорості розкриття інформації комерційними банками, яка дозволила мінімізувати ризики інвесторів. Зміни торкнулися переходу до відкритості структури власності та ідентифікації пов'язаних з банками осіб, що дозволило провести очищення банківської системи від фінансових зловживань, зменшити кредитування пов'язаним особам.

На 1.01.2015 року кількість функціонуючих комерційних банків складала 163 фінансових установи проти 82 на 1.04.2018 року. Суттєве скорочення вплинуло на

зменшення кількості суб'єктів, які мали ліцензію на провадження операцій з торгівлі цінними паперами та депозитарної діяльності (табл. 1).

Таблиця 1. Аналіз динаміки кількості суб'єктів, яким видано ліцензії за видами професійної діяльності на фондовому ринку, [3]

Професійна діяльність	Станом на 1.01.2015 р.	Станом на 1.01.2016 р.	Станом на 1.01.2017 р.	Темп приросту 2017/2016 рр.	Темп приросту 2017/2015 рр.
Торгівці цінними паперами	462	369	302	-18,16 %	-34,63 %
Депозитарні установи	306	255	232	-9,02 %	-24,18 %
Компанії з управління активами	345	320	300	-6,25 %	-13,04 %
Особи, що провадять клірингову діяльність	1	1	1	0,00 %	0,00 %
Усього	1114	945	835	-11,64 %	-25,04 %

Аналіз динаміки кількості суб'єктів, яким видано ліцензії за видами професійної діяльності на фондовому ринку, вказав на найбільше скорочення ліцензій у розмірі 34,63 % торговців цінними паперами за період з 1.01.2015 р. по 1.01.2017 р. В цілому по ринку скорочення кількості виданих ліцензій за видами професійної діяльності, за винятком діяльності з організації торгівлі, за досліджуваний період становило 25,04 %.

Фінансові послуги з організації торгівлі на 1.01.2015 р. надавали десять фондових бірж. На 1.04.2018 р. ліцензію на провадження організації торгівлі цінними паперами мали всього чотири фондових біржі: ПФТС, Перспектива, УБ та УМВБ. Зменшення кількості професійних учасників даного виду діяльності обумовлено стратегією формування моноцентричної біржової системи в Україні та виключенням неефективних учасників.

Одним з заходів Комплексної програми розвитку фінансового сектору України до 2020 року є забезпечення розвитку інституту посередників фінансового сектору (А.16), який передбачає забезпечення регулювання діяльності посередників у фінансовому секторі. Комісією здійснюється робота з підвищення як якості послуг шляхом модернізації програм підготовки фахівців, так і ретельного аналізу негативних факторів впливу на структуру регулятивного капіталу професійних учасників.

За даними Аналітичної довідки щодо дотримання пруденційних нормативів торговцями цінних паперів за січень-квітень 2017 року [3], негативний вплив на розмір регулятивного капіталу в середньому по ринку мали наступні елементи:

– балансова вартість цінних паперів, що не перебувають в біржовому списку принаймні однієї з фондових бірж (у тому числі торгівля якими на фондових біржах заборонена законодавством України), крім цінних паперів, емітованих центральними або

місцевими органами виконавчої влади, НБУ та Державною іпотечною установою, а також цінних паперів міжнародних фінансових організацій (27 %);

– короткострокова дебіторська заборгованість, сумарний строк пролонгації якої перевищує 30 днів та термін сплати якої не настав (23 %);

– непокриті збитки (16 %) та фінансові інвестиції у статутний капітал, що перевищують 15 % у його загальній структурі.

Аналізуючи ієрархію факторів впливу, доцільно запропонувати заходи з розширення спектру цінних паперів у біржовому реєстрі завдяки реформуванню критеріїв лістингу, що на наш погляд, буде позитивно відзначитись на структурі регулятивного капіталу. На 18.05.2018 року до першого рівня лістингу на фондових площацях України відносяться лише облігації внутрішньої державної позики, емітентом за якими виступає Міністерство Фінансів України. Корпоративний сектор представлений цінними паперами другого рівня лістингу наступних компаній: ПАТ «МОТОР СІЧ», ПАТ «Донбасенерго», ПАТ АБ «Південний», ПАТ «АКБ «Індустріалбанк», ПАТ «ТАСКОМБАНК», ПАТ «Укрнафта», ПАТ «ЗНКІФ «Синергія-4», ПАТ «ЗНКІФ «Синергія-5», ПАТ «ЗНКІФ «Синергія Ріал Істейт» [4, 5]. Таким чином, оскільки 98 % біржових торгов – це операції з державними цінними паперами, можливості професійних учасників фондового ринку з диверсифікації інвестиційного портфеля є обмеженими.

НКЦФПР підвищує стандарти сертифікації професійних учасників фонового ринку. Над вдосконаленням процедурі отримання ліцензії професійними учасниками спільно працює Асоціація інвестиційних професіоналів CFA Society Ukraine, НКЦПФР та Експерти Проекту USAID «Трансформація фінансового сектору». Необхідність внесення змін у цьому напрямку обумовлена дискусійним аспектом об'ективності оцінювання фахівців. Станом на 13.09.2017 року питома вага учасників, якими було успішно складено кваліфікаційний іспит, становила 97,1 % від загальної кількості фахівців, що проходили тестування. Міжнародний досвід демонструє наступні результати успішності аналогічного випробування: США – 86 %, Фінляндія – 70 %, Франція – 66 %. Невідповідність сучасним потребам ринку та формальний підхід до сертифікації обумовив заличення до розробки нових програм атестації саморегулювінних організацій, представників ринку, що має сприяти оновленню компетентностей професійних учасників фонової торгівлі. Нововведенням у структурі екзаменаційного іспиту є блок оцінки професійної етики фахівців, що потребує імплементації з огляду на перевищення обсягу позабіржових операцій над фондовим сегментом та їх сумнівного ринкового характеру. Так, згідно даних річного звіту НКЦПФР за 2016 рік [3], практично у всім разів обсяг торгов на позабіржовому ринку перевищує обсяг операцій на біржовому сегменті (1892,14 млрд. грн. проти 235,41 млрд. грн), що вказує на присутність диспропорцій у інфраструктурі фонового ринку, суттєвих ризиків ліквідності та непрозорості змісту операцій. Отже, оцінка професійної етики є компонентою, що дозволить зменшити кількість випадків неналежного виконання професійними учасниками заявок клієнтів та буде превентивною мірою попередження неринкового характеру угод на позабіржовому ринку.

**Література:**

1. Комплексна програма розвитку фінансового сектору України до 2020 року. Постанова Правління Національного банку України від 18.06. 2015 року № 391. [Електронний ресурс]. / Національний банк України. – Режим доступу : <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=18563297>
2. Закон України Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 05.10.2017 № 2164-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
3. Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/>
4. Перша Фондова Торгівельна Система. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pfts.ua>
5. Українська біржа. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ux.ua/>

## **ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ ДИСТАНЦІЙНОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ КЛІЄНТІВ ОРГАНAMI ДЕРЖАВНОЇ КАЗНАЧЕЙСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

*I.B. Ксьонжик, д.е.н., доцент*

*M.B. Дубініна, д.е.н., доцент*

*Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв*

Використання сучасних інформаційних технологій в діяльності органів державної та місцевої влади є основною умовою модернізації й прогресу всієї системи державного управління, підвищення її інформаційної відкритості. Впровадження ІТ-технологій в діяльності суб'єктів державного сектору є одним з найважливіших аспектів успішного проведення інституційних перетворень і адміністративної реформи. Незважаючи на те, що технологічний рівень установ і організацій, що представляють державний сектор і націлених на інноваційний розвиток, ще досить низький, можна відзначити помітні поліпшення в рівні їх функціонування.

Казначейська система України забезпечує ефективний процес виконання бюджету. Органами Державної казначейської служби України (далі – ДКСУ) щорічно приймається і обробляється кілька десятків мільйонів вхідних документів. Не застосовуючи сучасні інформаційні технології впоратися з такими обсягами неможливо. Без використання і розвитку телекомунікаційних систем в діяльності ДКСУ, вона не зможе повноцінно і ефективно виконувати покладені на неї функції.

Враховуючи сучасний стан розвитку телекомунікаційних систем та інформаційних технологій, Державна казначейська служба України з 2015 року з метою розширення сфери своїх послуг запропонувала розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів нову, дистанційну форму розрахункового обслуговування через мережу Інтернет із використанням електронного цифрового підпису. Це дає можливість віддаленого доступу за допомогою мережі Інтернет до інформаційних ресурсів ДКСУ для автоматизації процесу виконання кошторисів бюджетних установ.

Нова система повинна забезпечувати високотехнологічну підтримку всіх стадій бюджетного циклу. Планується поступово позбавитися множинності баз даних і забезпечити доступ до системи для різних категорій користувачів з використанням веб-інтерфейсів. Одним з важливих очікуваних результатів впровадження нової системи є підвищення прозорості управління державними фінансами на всіх етапах бюджетного циклу [1].

Цей зручний спосіб надання казначейських послуг запроваджується через програмно-технічний комплекс (далі – ПТК) «Клієнт Казначейства – Казначейство». ПТК «Клієнт Казначейства – Казначейство» призначений для надання клієнтам Казначейства віддаленого доступу за допомогою мережі Інтернет до інформаційних ресурсів Казначейства. Це дозволить оптимізувати витрати клієнтів, прискорити обробку інформації, скоротити час на казначейське обслуговування, зменшити кількість помилок та оперативно їх усувати [2].

Згідно із розпорядженням Кабінету Міністрів України № 816-р розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів як державного, так і місцевого бюджету

рекомендовано визначити пріоритетним казначейське обслуговування через систему дистанційного обслуговування «Клієнт казначейства – Казначейство» та здійснити організаційно-технічні заходи щодо підключення до зазначененої системи:

– з 1 квітня 2018 р. – розпорядникам (одержувачам) коштів обласних, районних бюджетів, міст (у тому числі районів у містах), бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

– з 1 липня 2018 р. – розпорядникам (одержувачам) коштів бюджетів територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ [2].

Оптимізація витрат завдяки відмові від потоку вхідних і вихідних паперових документів, прискорення обробки інформації, скорочення часу на казначейське обслуговування та зменшення кількості помилок в даних, в режимі реального часу відстеження стану рахунків, відкритих в територіальній органах ДКСУ, проходження платежів, отримання виписок за рахунками, передача способами електронного зв'язку подтверджувальних документів (бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань, інше), якими супроводжуються платіжні документи – все це забезпечить зменшення потоку паперових документів і спрощення проходження платежів [3].

Проблемами, що виникають в процесі експлуатації і підтримки функціонування програмно-технічного комплексу «Клієнт Казначейства – Казначейство», є:

- недостатній професіоналізм ІТ-фахівців, які працюють в міністерстві фінансів та на місцях;
- висока плинність кадрів.

Можливими рішеннями даних проблем можуть стати: навчання ІТ-персоналу; взаємозамінність фахівців; надання можливостей для професійного і кар'єрного зростання фахівців; взаємини з постачальником системи на етапі експлуатації, чіткий опис і узгодження умов підтримки; створення сильної власної команди підтримки.

Володіючи високотехнологічним програмно-технічним комплексом «Клієнт Казначейства – Казначейство» Державна Казначейська служба України не обмежується потребами сьогоднішнього дня, а проводить аналіз і визначає цілі на майбутнє, щоб організувати грамотну телекомуникаційну політику і раціонально розподіляти наявні ресурси.

## Література

1. Деякі питання дистанційного обслуговування розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 листопада 2017 р. № 816-р [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.buh24.com.ua/pidklyuchennya-dostup-sistemii-kliyent-kaznacheystvo-viznacheno-prioritetnim-na-2018-rik/>.
2. Підключення до системи дистанційного обслуговування клієнтів Державної казначейської служби України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.oda.te.gov.ua/berezhanska/ua/publication/content/33133.htm>
3. Государственная казначейская служба Украины внедряет систему дистанционного обслуживания клиентов [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://svidok.info/uk/evidence/6917>

## РІЗНОВИДИ ІННОВАЦІЙ У СФЕРІ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

*К.О. Левинська, студентка  
Ю.В. Ковтуненко, к.е.н.*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

У світі існує величезний досвід перспективного ведення ресторанного бізнесу на основі регулярного впровадження інновацій. Одною з головних проблем ведення бізнесу в ресторанній сфері є велика конкуренція. Потреби людей зростають, а тому стає складніше залучати клієнта. Вітчизняний ринок розвивається з орієнтиром на європейські стандарти, проте ще велика кількість закладів не має факторів, без яких неможливо досягти високого рівня якості послуг. Підприємства майже не мають сучасного обладнання та обмежені використанні новітніх інформаційних технологій, сучасних приладів, надійних та ефективних систем захисту

Сфера ресторанного бізнесу є перспективним напрямком для розвитку інноваційної діяльності. Цьому сприяють висока динаміка росту і якісні зміни в розвитку ринків послуг підприємств ресторанного бізнесу.

Інноваційна діяльність – вид діяльності, пов’язаний із використанням науково-технічних досягнень, їх комерціалізація задля випуску на ринок товарів або послуг з новими якостями на конкурентоздатному рівні. Інновації є результатом інноваційної діяльності, це нововведення засновані на використанні науково-технічних розробок та передового досвіду, які істотно покращують якість та структуру виробництва або надання послуг.

Ефективні зміни інноваційного характеру на підприємствах ресторанної сфери можуть мати різну природу походження: як інтернальну, яка відбувається поза межами підприємства, так і екстернальну, які відбуваються всередині підприємства [1].

Інновації екстернального походження можуть бути пов’язані з розробкою нових технологій та рецептур виготовлення продукції, нових форматів організації роботи та концепцій підприємств ресторанного бізнесу. Одним з найвідоміших прикладів інновації екстернального походження, пов’язаних з розробкою нових технологій виготовлення продукції, є поява молекулярної кухні, яка дозволяє створювати страви без наявності певних компонентів за допомогою знань з хімії та фізики.

Створення нових форматів та концепцій ведення ресторанного бізнесу спричинило появу значної кількості закладів з незвичайними умовами чи додатковими послугами. Прикладом може служити ідея «Time-Cafe», в якому клієнти сплачують за проведений там час та мають змогу насолоджуватись різними солодощами та розважальною програмою. Або створення закладу у форматі «Food-Court», який представляє собою окремо виділене місце в розважальних центрах у прохідних місцях, що дозволяє отримувати великі прибутки. Також популярними є розважальні фестивалі, де окрім надання послуг з харчування створюється особлива атмосфера тематики фестивалю, організовуються розважальні заходи.

Інновації інтернальної природи походження на підприємствах ресторанного бізнесу можливо поділити на чотири види.

1. Торгово-технологічні. Інновації торгово-технологічного характеру спрямовані на оптимізацію процесу замовлення страв та проведення дозвілля в очікуванні заказу. Прикладом може служити електронне меню розташоване на окремих планшетах або високотехнологічний стіл. Це дозволить клієнту зробити заказ самостійно, що спростить

роботу офіціантів, а очікуванні заказу клієнти зможуть спостерігати за роботою повара, читати новини, грати в комп'ютерні ігри.

Використання QR-коду стане проривним кроком у взаємодії ресторану зі своїми клієнтами та використовувати у маркетингових цілях. За допомогою QR-коду можливо проводити опитування для отримання відгуків від клієнтів, сповіщати про систему знижок, розміщувати інформацію про ваш заклад [2].

2. Виробничо-технологічні. Інновації виробничо-технологічного характеру пов'язані з впровадженням обладнання, яке безпосередньо використовується при приготуванні страв та розробка власних рецептур з особливими техніками приготування. Прикладом нового обладнання є пароконвектомат, який дозволить економити час при приготуванні та замінить ряд інших пристрій.

Створюється багато нових технологій приготування продуктів під великим тиском, або для прискорення процесу виготовлення страв заздалегідь робляться заготовки, які піддаються інтенсивному охолодженню.

3. Науково-технічні. Науково-технічні інновації пов'язані з впровадженням нових пристрій, які дозволяють полегшити та автоматизувати роботу ресторану. Наприклад, нові касові апарати, які мають додаткові інформаційні функції та апарати безготівкових платежів.

Широко використовується модуль з програмним забезпеченням R-Keeper, який дозволяє формувати чек одночасно із замовленням, що виключає можливість помилок при розрахунках з клієнтами. Є можливість створити окремий чек для кожного клієнта та провести оплату частинами у готівковій та безготівковій формі.

4. Організаційно-управлінські. Організаційно-управлінські інновації стосуються заходів управління рестораном, організаційної структури, процесів управління персоналом та спрямовані на виявлення внутрішніх недоліків та налагодження відносин в колективі, підвищення рівня кваліфікації персоналу. Прикладом може служити створення контактних груп або проведення тренінгів задля підвищення ефективності обміну інформацією між різними категоріями персоналу [3].

Наслідком впровадження інновацій в закладах ресторанної сфери будуть удосконалені та створені нові продукти та послуги, сучасні форми організації та управління впроваджені ефективні технологічні процеси, нові концепції надання послуг.

Отже, у сфері ресторанного бізнесу впроваджуються різні види інновацій, які потрібні для набуття конкурентної переваги та залучення клієнтів. Інновації направлені на задоволення постійно зростаючих потреб споживачів, витрачаючи мінімальну кількість часу та зусиль, їх впровадження дозволяє обслуговувати більший потік клієнтів та отримувати більше прибутку. В цілому, сфера ресторанного бізнесу є дуже сприятливою для впровадження інновацій різного напрямку. Доцільне використання інноваційних технік та методів дозволяє вирішувати тактичні та стратегічні задачі підприємства більш ефективно.

#### **Література:**

1. П'ятницька Г.Т. Інноваційні ресторанні технології основи теорії: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Г.Т. П'ятницька, Н.О. П'ятницька. – К.: Кондор, 2013. – 248 с.
2. Малахова Ю.В. Инновационные проекты в индустрии ресторанных услуг/ Ю.В.Малахова, Р.В. Крылова, В.В. Хохлова / «Научные ведомости» – 2014. – №21 (192). – С. 91-97.
3. Шарохина С.В. Инновации в сфере общественного питания, как фактор стратегического управления / С.В. Шарохина, Т.Н. Гороховицкая / «Науковедение» – 2017. – №3. – С.1-17.

## **СУЧАСНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ У НАЦІОНАЛЬНОМУ МАКРОЕКОНОМІЧНОМУ СЕРЕДОВИЩІ**

**Ю.М. Мельник, к.е.н., доцент**

*Одеська національна академія харчових технологій, м. Одеса*

**А.В. Церковна, ст. викладач**

*Одеський національний університет імені І.І. Мечникова, м. Одеса*

Схильність національних економік міжнародного макроекономічного середовища до системних кризових явищ залежить від цілого комплексу факторів, серед яких велику роль відіграють: збалансованість реального сектору національної економіки та фінансово-економічної сфери; стійкість національної грошово-кредитної та валютної системи; розвиток інноваційної діяльності; сприятливий інвестиційний клімат; ступінь інтегрованості сегментів національного макроекономічного середовища у міжнародну валютно-фінансову систему; платіжний баланс країни; ефективність і гнучкість системи державного управління та регулювання.

У 2000-х роках вже сама кризовість світу постає одним з парадоксальних джерел доходу національної економіки, яка виражається у розростанні комплексної системи управління змінами ризиків, а саме: цілеспрямованій організації й навіть прямому провокуванні фінансово-економічних криз; реалізації стохастичних, але витончених, добре продуманих схем валютно-фінансових спекуляцій та інтервенцій; розвитку фінансової математики, яка дозволяє прораховувати варіанти в умовах високого рівня невизначеності, що на практиці призвело до зростання сумнівних фінансових операцій, здійснюваних в інтересах невеликої групи інвесторів.

В умовах сьогодення система ризиків уже перетворилася в нову домінанту - базову особливість сучасної національної економіки, вона створює сукупність її найбільш істотних елементів, інтегрувалася в систему фінансово-економічних ресурсів і факторів господарської діяльності.

З метою внесення обґрунтованих та позитивних коректив в систему реформування національного макроекономічного середовища, необхідно, насамперед, знайти найбільш істотну обставину, що відрізняє сучасний етап розвитку національної економіки від її попереднього розвитку. Такою обставиною може стати позитивний потенціал ризику, який може бути перетворений у потенційний ресурс макроекономічного розвитку країни.

У міжнародному макроекономічному середовищі постійно відбувається перерозподіл ризиків від держави до приватного секторів національної економіки. Якщо держава, що розпоряджалася величезними ресурсами, могла дозволити собі знехтувати необхідністю прогнозування фінансово-економічних ризиків, то суб'єкти господарювання, які перебувають у жорстких конкурентних умовах, беззастережно мали потребу в такому прогнозуванні.

В умовах сьогодення данні аспекти характерні для нашої країни. Суб'єкти господарювання в умовах європейського вектору розвитку країни працюють в умовах підвищеної нестабільності, а отже, і невизначеності господарського середовища.

Основні фактори, які негативно впливають на результативну діяльність суб'єктів національного макроекономічного середовищі є:

- нестабільність у міжнародному макроекономічному середовищі;
- нерівномірність розвитку різних галузей національної економіки при загальнопромисловій депресивній стабілізації;
- значна частка великих і надвеликих промислових підприємств у структурі виробничих потужностей (але тільки вони здатні на великі технологічні інновації);
  - високий рівень товарного монополізму;
  - високі частка й потенціал зростання тіньової економіки, високі трансакційні витрати виходу на легальний ринок, витрати захисту прав власності, широке поширення корупції;
  - нерозвиненість бюджетно-фінансової системи країни;
  - значний внутрішній і зовнішній державний борг;
  - несприятливий інноваційно-інвестиційний клімат, що підтверджується тривалим зниженням інвестиційної активності у національному макроекономічному середовищі;
  - низька ціна робочої сили на ринку праці працівників промислового сектору національної економіки;
  - відсутність єдності в суспільстві та владних структурах у питаннях щодо соціально-економічних перетворень, насамперед, відсутність чіткої концепції майбутнього пріоритетного розвитку суспільства;
  - військові дії та нестабільна політична ситуація.

В умовах агресивного внутрішнього та зовнішнього середовища, що спостерігається протягом 2014-2018 років, змушує економічно-активних суб'єктів господарювання зосередитися на питаннях всебічної підтримки фінансово-економічної безпеки своєї діяльності, часом на шкоду прямим інтересам бізнесу – зростання прибутку.

Для забезпечення стабільного фінансово-економічного росту національної економіки необхідно сформувати усвідомлене, раціональне відношення до ризику, постійне врахування його у повсякденній практиці й особливо при формуванні стратегії розвитку суб'єктів господарювання, тому що воно повинне зачіпати всі життєво важливі сторони діяльності й пов'язані з ними ризики. Формування стратегії фінансово-економічного розвитку національної економіки визначає необхідність вирішення проблеми управління ризиками, тому що поведінка суб'єктів господарювання не може у сучасних умовах не базуватися на відповідній концепції управління ризиком, що системно охоплює всі стратегічні аспекти, у тому числі технічні, технологічні, організаційні, управлінські, фінансові, економічні, господарські, екологічні, соціальні, політичні, юридичні та інші.

Особливе значення вирішення проблеми управління ризиками має в інноваційно-інвестиційній сфері національної економіки. Розвиток науки й техніки дає нові можливості суб'єктам господарювання для фінансово-економічного росту, що, як показує міжнародний досвід, може й повинно реалізовуватися за допомогою переходу на інноваційно-інвестиційний шлях розвитку національного макроекономічного середовища.

Необхідно відмітити, що в умовах системної світової кризи й кризових явищ у національному макроекономічному середовищі є близьку можливості не тільки для подальшої розробки проблем управління ризиками, але й більш результативного застосування теорії управління ризиками в практичній діяльності суб'єктів господарювання, змінюючи при цьому ставлення людей до ризиків, що створює певну композицію ставлення до ризику і суспільства в цілому.

Таким чином, активна позиція суб'єктів господарювання в умовах європейського вектору розвитку національного макроекономічного середовища вимагає комплексного всебічного вивчення природи невизначеності як основи формування ризиків, джерел їхнього виникнення, умов і можливостей їхнього прогнозування й управління в умовах сьогоденної реальності, що постійно змінюється. Це складне наукове завдання, тому що доводиться досліджувати вже не окремі традиційні ризики, кожен з яких раніше можна було при бажанні звести до прийнятного мінімуму або уникнути. В умовах сьогодення національна економіка маємо справу з розвинutoю системою ризиків. Ця ризикова система має всеосяжний характер, складну структуру та функції, і у своїй основі збігається з економікою в цілому, пронизуючи її зверху донизу.

### **Література:**

1. Григор'єв Г. С. Теоретико-методологічні засади державного регулювання фінансово-економічних процесів в умовах глобалізації: [моногр.] / Г. С. Григор'єв. – Херсон : Олді-плюс, 2017. – 380 с.
2. Масленніков Є. І. Фактори трансформації національної економіки в умовах європейської інтеграції / Є. І. Масленніков, В. І. Кравченко. – Економіка. Фінанси. Право. – 2017. – № 4/2. – С. 4-6.
3. Масленніков Є. І. Макроекономічне середовище у функціональному аспекті / Є. І. Масленніков. – Матеріали VIII Міжнародного круглого столу «Актуальні соціально-економічні та правові проблеми розвитку України та її регіонів» (05 травня 2017 року, м. Одеса) / МОН України; ОНУ ім. І.І. Мечникова; відп. ред. Н.Л. Кусик; ред. кол.: О.В. Побережець, В.С. Ніщенко, Є.І. Масленніков [та ін.]. – Одеса: ТОВ «Лераддрук», 2017. – С. 67-70.

## АНАЛІЗ ВЕКТОРІВ ІННОВАЦІЙНОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ВИРОБНИЧОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ ЯК НАПРЯМІВ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ

*Ю.О. Мирошиниченко, к.е.н., доцент*

*Л.С. Захаркіна, к.е.н., доцент*

*Сумський державний університет, м. Суми*

Відповідно до Стратегії національної безпеки України з 2015 року [1] ключовою умовою нової якості економічного зростання визначено забезпечення економічної безпеки держави. Для підтримання стабільного функціонування системи державної економічної безпеки передбачено ряд заходів, зокрема деолігархізацію, демонополізацію і дерегуляцію економіки, захист економічної конкуренції, спрощення й оптимізації системи оподаткування, формування сприятливого бізнес-клімату та умов для прискореного інноваційного розвитку.

У зв'язку з світовим поширенням нової концепції розвитку економіки та суспільства "Індустрія 4.0" та переходом до ідей циркулярної економіки для забезпечення економічної безпеки країни необхідне створення принципово нового інституційного середовища, орієнтованого на збільшення конкурентоспроможності економіки шляхом інновацій, технологічної модернізації, розвитку нанотехнологій та удосконалення структури виробництва, що відповідає четвертій промисловій революції. Економічна безпека країни може бути досягнута за рахунок виробничих підприємств, які відіграють важливу роль для суспільства, сприяючи його розвитку, збільшенню робочих місць та поліпшенню якості життя.

Виробництво традиційно відіграє ключову роль у економічному зростанні країн, що розвиваються (Kuznets S. ; Kaldor N.). Kuznets S. стверджував, що індустріалізація, або іншими словами збільшення частки виробництва у ВВП, є головною особливістю економічного зростання [2]. Kaldor N. характеризував виробничий сектор як "головний двигун швидкого зростання" [3]. Szirmai A. та Verspagen B. проаналізували зв'язок між часткою доданої вартості виробництва та зростанням ВВП на душу населення в 92 країнах та прийшли до висновку: виробництво є двигуном зростання для країн з низьким рівнем доходу та для деяких країн із середнім рівнем доходу за умови, що вони мають достатній рівень людського капіталу [4]. Аналогічні результати були отримані Guisan, M., який виявив позитивний вплив виробництва на економічний розвиток в Європі, Америці, Африці та Азії в період 1999-2006 роки [5].

Важливість виробничого сектору для економічного зростання полягає в наявності позитивної кореляції між темпом зростання виробництва та темпом зростання продуктивності в інших секторах економіки. Розвинені економіки, такі як США, Австралія або країни-члени Європейського Союзу спрямовують свої зусилля реіндустріалізацію економік після десятиліть деіндустріалізації. За даними ЮНКТАД з 1980 по 2014 р. у розвинутих країнах частка промисловості скоротилася з 28,3% до 18,5%, а у країнах з переходною економікою – з 38,3% до 28,2%. В той же час сектор

послуг збільшився з 61,6% до 75% у розвинутих країнах та з 42,1 по 53,1% – у країнах з перехідною економікою [6].

На основі даних World Bank [7] нами було побудовано динаміку доданої вартості у відсотках до ВВП промислового сектору, сектору послуг та сільського господарства в Україні (рис. 1). Спостерігається зменшення доданої вартості вітчизняного промислового сектору.

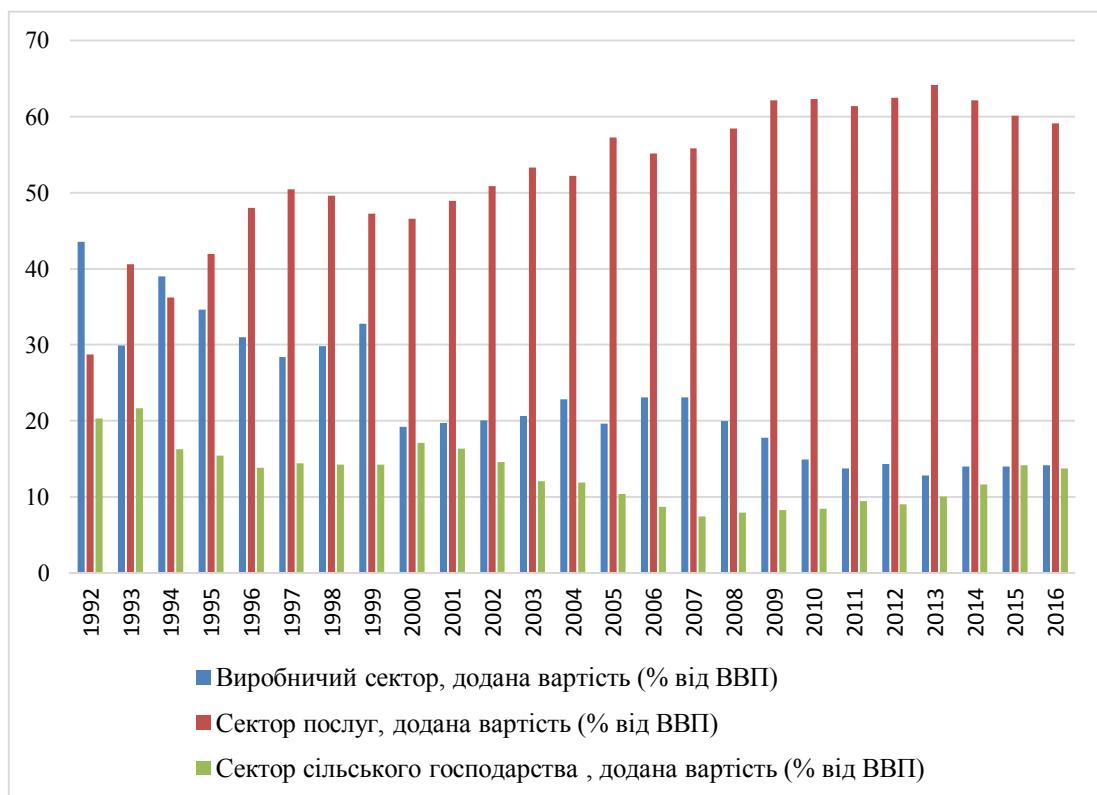


Рисунок 1. Промисловість, послуги та сільське господарство в Україні (додана вартість % від ВВП)

Варто зазначити, що передчасна деіндустріалізація для країн, що розвиваються, зменшує потенціал економічного зростання та можливості конвергенції з рівнями доходів розвинених країн. Виробництво у даному випадку заміщується послугами, які не пов’язані з підвищеннем ефективності виробництва, – тогівля, оренда, ремонт тощо. Крім того, деіндустріалізація супроводжується, перш за все, зниженням інтенсивності праці та переміщенням виробничої діяльності в країни з низьким рівнем доходу, та здійснюється на основі торгівлі між розвиненими країнами та країнами, що розвиваються.

У стратегії «Європа 2020: стратегія інтелектуального, сталого та інклузивного зростання» [8] Євросоюз визначив промисловість однією з семи головних ініціатив європейської стратегії та визначив курс на збільшення частки промисловості до 20% ВВП. При цьому акцент робиться на необхідності поєднання розвитку промисловості та інклузивного зростання, тобто надання можливості суспільству завдяки високому рівню

зайнятості, інвестувати у знання, навички; модернізувати ринки праці, систему навчання та соціального захисту, з метою допомогти людям передбачати зміни та управляти ними, а також забезпечити єдність суспільства.

США розробили стратегію переходу до передового наукомісткого виробництва на основі співпраці між урядом, промисловістю та академічними колами [9]. Нові технологічні області США включають виготовлення сучасних матеріалів, інженерну біологію для передової біопромисловості, біовиробництво для регенеративної медицини, вдосконалення виробництва біопродуктів та фармацевтичних препаратів. Деіндустріалізація, яка притаманна розвинутим країнам, полягає в зміщенні виробництва під впливом науково-технічного прогресу до високотехнологічного сектору, надаючи поштовх прискореному розвитку наукомістких і логістичних послуг, від яких залежить зростання продуктивності, інноваційності виробництва та ефективність управління ланцюгами постачань продукції на ринки.

Таким чином, основними векторами інноваційної трансформації виробничого сектору України як напрямів забезпечення національної економічної безпеки є:

– У зв'язку з світовим поширенням нової концепції розвитку економіки "Індустрія 4.0", виробничий сектор України повинен поступово інтегрувати кіберфізичні системи у виробничі процеси за допомогою підключення машин, верстатів, складських приміщень до Інтернету, між якими буде відбуватися незалежний обмін даними. Ефективність кіберфізичних систем пояснюється можливістю мереж виробничого устаткування автономно змінювати виробничі процеси, зменшувати брак, скорочувати час простоїв, а замовлення споживачів є частиною виробничої платформи.

– Перехід від лінійної моделі споживання ресурсів (модель "добути-використати-викинути") до циркулярної економіки (модель "зменшення-повторне використання / переробка"), яка спрямована на прийняття та реалізацію проектів з спільною цінністю та створення "безвідходного" суспільства. Ті промислові підприємства, які не будуть залучені до практики циркулярної економіки не будуть конкурентоздатними на європейському ринку. Стійкий розвиток промислових підприємств може бути досягнутий лише завдяки співпраці з суспільством, науковими установами, стейкхолдерами та урядом. Такі умови будуть сприяти збільшенню рівня модернізації виробничих процесів та розширенню технологічних можливостей в Україні.

Таким чином, промислові підприємства повинні мати можливість розвивати виробничі системи та ланцюги постачання, адаптуватися до потреб споживачів на ринках, стратегічно зосереджуючи свою діяльність.

*Виконано в рамках науково-дослідної теми № 0117U003922 «Інноваційні драйвери національної економічної безпеки: структурне моделювання та прогнозування»*

### **Література:**

1. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 6 травня 2015 року "Про Стратегію національної безпеки України" : Указ Президента України від 26 травня 2015 року № 287/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/287/2015>

2. Kuznets S. Modern economic growth / S. Kuznets New Haven: Yale University press. Economic Growth of Nations. London: Oxford University Press. 1966.
3. Kaldor N. Strategic factors in economic development. Ithaca / N. Kaldor. – New York State. School of Industrial and Labor Relations, Cornell University, 1967.
4. Szirmai A., Verspagen B. Manufacturing and economic growth in developing countries, 1950-2005 / A. Szirmai, B. Verspagen // Structural change and economic dynamics. – 2015. – Vol. 34. – P. 46-59.
5. Guisan M.C. Manufacturing and economic development: inter-sectoral relationships in Europe, America, Africa and Asia-Pacific, 1999-2006 / M.C. Guisan // Regional and Sectoral Economic Studies. – 2008. – Vol. 8-2. – P. 73-88.
6. Кіндзерський Ю. В. Деіндустріалізація та її детермінанти у світі та в Україні [Текст] / Ю. В. Кіндзерський // Економіка України : науковий журнал. – 2017. – № 11. – С. 48-72.
7. Ukraine. Manufacturing, Services, Agriculture, value added (% of GDP). World Bank national accounts data, and OECD National Accounts data files. – Available at : <https://data.worldbank.org/>
8. European Commission. EUROPE 2020 – A strategy for smart, sustainable and inclusive growth (Annex 1 – Europe 2020: an Overview). EUR-Lex. European Commission. – Available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A52010DC2020>
9. Subcommittee for advanced manufacturing of the National science and technology council. Advanced manufacturing: a snapshot of priority technology areas across the Federal Government. 2016. – Available at : <https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/images/Blog/NSTC%20SAM%20technology%20areas%20snapshot.pdf>

## АНАЛІЗ СТАНУ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНСАЛТИНГОВИХ ПРОЕКТІВ НА ВІТЧИЗНЯНОМУ ТА СВІТОВОМУ РИНКАХ

*А.А. Балан, к.е.н., доцент*

*В.В. Міняйлик, студентка*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Вивчення практичних розробок та теоретичних підходів щодо розвитку консалтингу дало змогу проаналізувати стан реалізації консалтингових проектів на вітчизняному та світовому ринках.

В умовах глобалізації та економічної нестабільності керівники підприємств в усьому світі все частіше зустрічаються з проблемами, які характеризуються принциповою новизною та вимагають прийняття нестандартних рішень, тому передбачають застосування новітніх інструментів управління для їх вирішення та для досягнення бажаного результату. Нині стандартні підходи до управління не завжди дають змогу досягти бажаного рівня ефективності. Саме тому залучення зовнішнього інтелекту консалтингових компаній для прийняття управлінських рішень стало поширило практикою як для світових, так і для українських підприємств [1].

Проблеми дослідження консалтингових проектів розглядаються у працях багатьох наукових ців, таких як, зокрема, В.А. Верба, Т.І. Решетняк, А.П. Посадський, В.М. Соболев, М. Кубр, К. Левін, Г. Ліппіт, Ф. Стилле, Ф. Уікхем.

Український консалтинговий ринок значною мірою залежить від капіталу Міжнародних фінансових організацій. За джерелами походження капіталу 6,8% консалтингових компаній створені на основі іноземного капіталу, 6,6% компаній створені на змішаному капіталі і функціонують як спільні підприємства. Відповідно, 86,6% компаній сформовані на українському капіталі. При цьому іноземні та спільні підприємства, які за кількістю складають лише 13,4%, утримують більшу частку ринку (понад 80%), що пояснюється різницею у вартості наданих послуг, обсягами та кількістю здійснюваних проектів, а також масштабами діяльності клієнтів консалтингових фірм [1, с. 10]. Популярними об'єднаннями консультантів в Україні є Укрконсалтинг, Українська асоціація управління проектами, Українська асоціація менеджерів-консультантів, Асоціація фінансових аналітиків, Українське товариство оцінювачів. Діяльність цих організацій створила методологічну основу вітчизняного консалтингу, яка пристосована до сучасного стану економіки країни.

Процеси адаптації консалтингу за умов глобалізації світової економіки вимагають формування певних стандартів як до професійних знань і навичок консультантів, так і до процесів та процедур реалізації консалтингового проекту. Формування стандартів для консалтингу сприятиме створенню еталонних принципів діяльності членів професійної спільноти; подоланню бар’єра закритості і непрозорості консалтингового процесу; зниженню ризиків консультування, транспарентності у взаємовідносинах «консультант-клієнт»; підвищенню рівня його професіоналізації; зростанню якості консультування; інформаційній відкритості до кращих практик менеджмент-консалтингу; розширенню доступу національних консалтингових компаній до таких сегментів ринку, як консультування державного сектору, виконання міжнародних проектів [2, с. 201].

Згідно з даними Державного комітету статистики України вітчизняний консалтинговий ринок оцінюється майже у 3 млрд. дол. і має динаміку приросту в 40-45% за рік. При цьому 76,7% ринку припадає на консультаційні послуги підприємствам, 19,7% – на інформаційний консалтинг, а лише 3,7% – на навчання персоналу [3].

Галузева структура ринку консалтингових послуг в Україні представлена у табл. 1.

Українські консалтингові компанії, які діють на вітчизняному консалтинговому ринку, надають широкий спектр консалтингових послуг, таких як управлінський консалтинг, проектний консалтинг, PR-консалтинг, фондовий консалтинг, IT-консалтинг, антикризовий консалтинг, маркетинговий консалтинг, фінансовий, юридичний консалтинг, HR-консалтинг.

Таблиця 1. Галузева структура ринку консалтингових послуг в Україні за 2014-2015 рр.

Вид консалтингових послуг	Світові компанії на українському консалтинговому ринку	2014 рік	2015 рік
Фінансовий консалтинг і аудит	«Deloitte Consulting LLP», «Price water house Coopers», «KPMG LLP», «Ernst & Young»	18,0%	15,0%
Юридичний консалтинг	«CMS Cameron McKenna», «Baker & McKenzie»	13,0%	20,6%
Маркетинговий консалтинг	«Nielsen», «TNS», «GfK Group»	13,0%	19,3%
HR-консалтинг	«Brain Source International» «Manpower», «CDS Recruitment»	13,0%	18,0%
Антикризовий та управлінський консалтинг	«Bain & Company», «The Boston Consulting Group», «McKinsey & Company»	8,0%	10,0%
IT-консалтинг	«Roland Berger» «Amazing Global Technologies»	30,0%	27,1%

Джерело: складено автором за даними [1; 4]

Сьогодні найбільш ємними сегментами ринку є [5]: управлінський консалтинг – 30,9% (105 млн. дол.); консалтинг у сфері інформаційних технологій – 27,1% (92 млн. дол.); юридич-ний консалтинг – 15,3% (52 млн. дол.); фінансовий консалтинг та аудит – 10,6% (36 млн. дол.).

Серед провідних консалтингових агентств і компаній світу відзначилися такі: «Fleishman Hillar», «Weber Shandwick», «Hill & Knowlton» (США), «Porter Novelli», «Accenture», «Bearing Point», «The Boston Consulting Group», «Bain & Company», «McKinsey & Company», «Oliver Wyman», «Roland Berger». Всі ці фірми мають представництва в різних країнах світу. Вони надають послуги в сферах організації та оптимізації бізнесу, впровадження інформаційних технологій, управління персоналом, логістичних процесів, політичного консалтингу, юриспруденції, фінансів, online-комунікацій.

Щорічно компанія «Vault» публікує рейтинг, який базується на ексклюзивній інсайдерській інформації від перевірених співробітників консалтингової галузі (табл. 2) [6].

Глобальний консалтинговий сектор є одним з найбільших і найбільш зрілих ринків у сфері професійних послуг, загальна вартість якого становить близько 250 млрд. дол. У 2011 р. консалтингова галузь оцінювалася в 205 млрд. дол. США, а ринок виріс із середньорічним темпом зростання (CAGR) в 4,1% до 251 млрд. дол. США в 2016 р. Найбільшим сегментом є операційний консалтинг, на частку якого припадають 28% ринку, аналогічно – сегмент фінансових консультацій. Стратегічний консалтинг – найпрестижніший сегмент в галузі – складає 12% ринку, а за розміром його можна порівняти з галуззю HR-консалтингу. Технологічний консалтинг, також відомий як IT-консалтинг, займає 20% частки ринку загалом [7].

Таблиця 2. Рейтинг 13 кращих консалтингових компаній за період 2016-2017 рр.

Компанія	Розташування	Результат	Рейтинг в 2017 р.	Рейтинг в 2016
«Bain & Company»	Бостон, Массачусетс	9,219	1	2
«Бостон Консалтинг Груп, Інк.»	Бостон, Массачусетс	9,171	2	3
«McKinsey & Company»	Нью-Йорк	9,157	3	1
«Deloitte Consulting LLP»	Нью-Йорк	8,226	4	4
«Price water house Coopers Advisory Services LLC»	Нью-Йорк	7,706	5	5
«Oliver Wyman»	Нью-Йорк	7,706	6	6
«A.T. Kearney»	Чикаго, Іллінойс	7,700	7	9
«L.E.K. Consulting»	Бостон, Массачусетс	7,624	8	13
«The Bridgespan Group»	Бостон, Массачусетс	7,553	9	10
«The Brattle Group»	Кембридж, Массачусетс	7,507	10	7
«Putnam Associates»	Бостон, Массачусетс	7,487	11	32
«Strategy& part of the PwC network «(formerly Booz & Company)»	Нью-Йорк	7,380	12	14
«KPMG LLP» (Advisory)	Нью-Йорк	7,333	13	15

Джерело: складено автором за даними [6]

Сьогодні визначальна роль консалтингових проектів характеризується суттєвим впливом консультантів на формування управлінських нововведень під час вирішення проблем підприємств. Згідно з даними FEACO (European Federation of Management Consultancies Associations) обсяг європейського ринку консалтингових послуг сягнув 97,7 млрд. євро, що складає 0,75% від ВВП європейських країн. 52% доходів європейських консалтингових компаній були отримані за надання послуг з бізнес-консультування [8]. Європейський консалтинговий ринок у 2014 р. зрос на 5,6%, у 2015 р. – на 6,7 % [9].

Висновки. Протягом багатьох років глобалізація, консолідація, ефективність і технологія виступали основними факторами зростання світової консалтингової індустрії. Вітчизняний консалтинговий ринок можна оцінити як період навчання, адже існують багато перешкод для подальшого активного розвитку цієї галузі. Світовому консалтинговому ринку притаманні такі тенденції, як зростання доходів, зростання попиту на консалтинг у сфері управління проектами, консолідація ринку. Проведений аналіз консалтингових ринків дає підставу говорити про доцільність та перспективність реалізації консалтингових послуг, оскільки вони сприяють покращенню системи управління підприємством.

**Література:**

1. Рынок консультационных услуг в Украине. Программа Деловых Консультаций Европейского Банка Реконструкции и Развития [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://astarta-tanit.com.ua/assets/files/101115%20consulting.pdf>
2. Верба В.А. Управлінське консультування: концепція, організація, розвиток: [монографія] / В.А. Верба. – К.: КНЕУ, 2011. – 327 с.
3. Нормативно-правовое регулирование консалтинговых услуг для малого предпринимательства // Информацийный ресурс Информационного агентства NovA [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://konsultat.info/index.php?o=97&l=2>
2. Мурга М. Чужим розумом: як виживає ринок консалтингу / М. Мурга [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://delo.ua/business/chuzhimumom-chem-vyzhivaet-rynokkonsaltinga-313987>
3. Деловые консультационные услуги // Информационный бюллетень [Електронный ресурс]. – Режим доступу: [http://www.inwent.org.ua/ebrd\\_sbs/BAS%20Newsletter%20N1.pdf](http://www.inwent.org.ua/ebrd_sbs/BAS%20Newsletter%20N1.pdf)
4. The Best Consulting Firms 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vault.com/companyrankings/consulting>
5. Global Consulting Industry [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.consultancy.uk/consulting-industry/global>
6. Survey of the European Management Consultancy Market 2011/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [feaco.org/sites/default/files/sitepagefiles/Feaco%20Survey%202011-2012.pdf](http://feaco.org/sites/default/files/sitepagefiles/Feaco%20Survey%202011-2012.pdf)
7. FEACO report Survey of the European Management Consultancy 2015-2016. – 2016. – December. – P. 16-21. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.feaco.org>

## АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ХОСТЕЛІВ В УКРАЇНІ

*К.А. Наймарк, к.е.н., викладач  
С.Г. Ярьоменко, к.геогр.н., доцент*

*Одеський національний економічний університет, м. Одеса*

Серед об'єктів готельного господарства спостерігається дефіцит бюджетних закладів типу «хостел». Цей сегмент ринку характеризується значним потенціалом для розвитку. У зв'язку з цим деякі компанії, у тому числі міжнародні, розглядають Україну в якості потенційно пріоритетного ринку для освоєння даного сегменту [1].

Хостели є своєрідною альтернативою традиційним засобам розміщення в Україні. Відповідно до міжнародної класифікації UNWTO хостели відносять до інших колективних засобів розміщення, що передбачає надання обмежених готельних послуг, за виключенням щоденної заправки ліжка й прибирання житлових приміщень (приміщення готовиться та прибирається тільки для кожного нового гостя; послуги поточного прибирання приміщення клієнту не надаються, він повинен цим займатись самостійно, для чого отримує відповідний інвентар).

С.С. Беляєва вказує, що «хостел – це найбільш затребуваних засобів тимчасового розміщення серед молоді у Європі та й в усьому світі». За визначенням Р.Г. Федорова, «хостел є малою формою готельного бізнесу економ-класу, більша частина номерного фонду якого представлена багатомісними номерами («дормами»), що функціонує за спрощеними стандартами готельного обслуговування, з кількістю номерів не більше, ніж 50 і гостевими зонами загального користування для самостійного готовування їжі, роботи, проводження вільного часу тощо» [2].

Відповідно до ДСТУ 4527:2006 «Послуги туристичні. Засоби розміщування. Терміни та визначення», хостел (молодіжний готель) – це «готель, у якому номери розташовані, як правило, за коридорною або блочною системою, та має умови для самостійного приготовування їжі й санітарно-технічні зручності на поверсі або в блоці» [3]. У даному визначенні, більш коректним було б визначення хостелу не у якості «готелю», а у якості «засобу розміщення», зокрема, колективного. Так, як визначення поняття «готель», згідно з українським законодавством, має зовсім інше трактування: «підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, що складається з шести і більше номерів та надає готельні послуги з тимчасового проживання з обов'язковим обслуговуванням». Саме відсутність обов'язкового надання хостелами готельних послуг, а також можливість не бути зареєстрованими у якості підприємства, і не дає змоги зарахувати їх до готелів.

У вітчизняній статистичній звітності хостели виділяють в окрему категорію засобів розміщення, оскільки форма державного статистичного спостереження №1 КЗР (річна) «Звіт про діяльність колективного засобу розміщування», яка затверджена у 2011 році, передбачає збір інформації про діяльність хостелів як окремого типу колективних засобів розміщення. У зв'язку з цим з'являється можливість провести аналіз діяльності цього виду засобів розміщення в Україні. Для того, щоб провести аналіз основних показників діяльності хостелів в Україні та Одеській області, скористаємося офіційним джерелом – даними Державної служби статистики України, а саме бюллетенями «Колективні засоби розміщування в Україні» за 2014 – 2017 роки. Дані, які було отримано під час проведення дослідження, занесемо у табл. 1. Як видно з табл. 1.1, згідно з українським законодавством, хостели відносяться до колективних засобів розміщення та належать до категорії «готелі та аналогічні засоби розміщення».

У табл. 1.1 деякі показники діяльності хостелів представлені у розрізі показників категорії «готелі та аналогічні засоби розміщення», з метою їх наочного порівняння.

Таблиця 1. Основні показники діяльності хостелів в Україні та Одеській області за 2014-2017 рр. [4]

Показники	Україна				Одеська область			
	2014	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
Кількість готелів та аналогічних засобів розміщення, од.	2 644	2 478	2 534	2474	235	250	232	301
З них: кількість хостелів, од.	28	29	40	36	4	5	5	5
Кількість розміщених, осіб	3 814 201	4 297 190	5 037 075	5135164	181 282	240 586	278 227	341249
З них: у хостелях, осіб	37 820	30 328	52 552	44498	1 787	2 741	2 424	2 713
З них: іноземців	1 239	1 466	3 990	6039	159	105	177	605
Доходи від наданих послуг (у хостелях), тис. грн.	7 428,5	8 219,6	15 723,5	16114,8	657,5	1 401,1	1 217,2	2311,1
Операційні витрати (у хостелях), тис. грн.	5 071,3	5 580,3	9 555,0	13115,1	497,4	1 174,2	545,4	1043,5

Отже, за даними таблиці спостерігаються наступні особливості:

- кількість готелів та аналогічних засобів розміщення, як у Одеській області, так і по всієї країні мають тенденцію до зменшення;
- у протилежність такої тенденції, кількість хостелів по Україні зростає з 28 одиниць у 2014 р. до 40 одиниць у 2016 р. У Одеській області присутнє незначне зростання – з 4 одиниць до 5 за три роки;
- не зважаючи на зменшення загальної кількості готелів та аналогічних засобів розміщення, кількість розміщених приїжджих у цих закладах у цілому по Україні зростає на 1 222 874 особи у 2016 році, та по Одеській області ця цифра зростає на 96 945 осіб;
- що стосується діяльності хостелів, то за три роки кількість приїжджих збільшилась на 14 732 особи (по Україні), та на 667 (по Одеській області), серед них – у 2016 р. по Україні було обслуговано на 2 751 іноземця більше ніж у 2015 р., а у Одеській області – на 18 осіб;
- при проведенні аналізу статистичних бюллетенів, нами було виявлено, що велика кількість хостелів зареєстрована у якості фізичних-осіб підприємців, а зокрема в Одеському регіоні хостели у якості юридичних осіб є взагалі відсутніми.

Нижче графічно зображені показники кількості хостелів в Україні за 2014 – 2016 роки, у порівнянні з числом готелів та аналогічних засобів розміщення.

Також, зазначимо, що дана ситуація, стосовно кількості хостелів в країні, у реаліях сьогодення значно відрізняється від показників, які пропонують органи статистичної інформації. Якщо скористатись популярним Інтернет- порталом для бронювання номерів «Booking.com», можна побачити низку невідповідностей:

- станом на початок 2017 року у базі даних «Booking.com» в цілому по Україні зареєстровано 335 засобів розміщення, які позиціонують себе у якості хостелів, тоді як за офіційною статистикою, їх налічується у кількості 40 одиниць на кінець 2016 року; так ж сама ситуація з Одеським регіоном - у базі даних «Booking.com» в зареєстровано

42 засоби розміщування, які позиціонують себе у якості хостелів, тоді як за офіційною статистикою, їх налічується у кількості 5 одиниць.

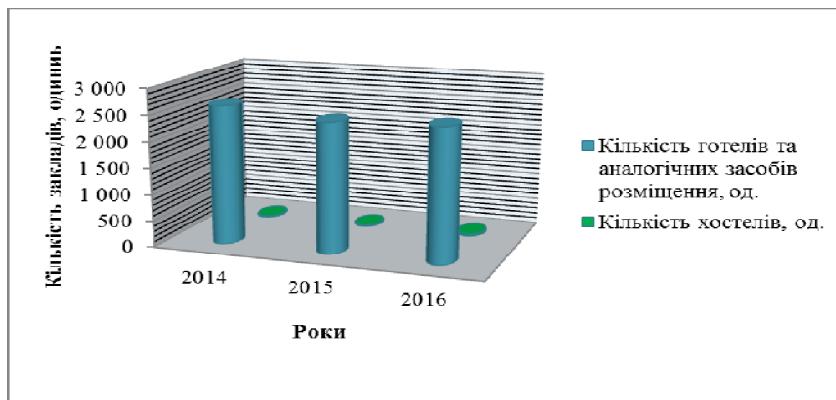


Рис. 1. Динаміка показників кількості хостелів, готелів та аналогічних засобів розміщення в Україні за 2014 – 2016 рр.

Отже, на сьогоднішній день, в нашій країні спостерігається значна невідповідність між офіційними статистичними даними та реальною пропозицією засобів розміщування.

Підсумовуючи все вище сказане, зазначимо, що хостел – це один із найбільш затребуваних засобів тимчасового розміщення серед молоді в Європі та у всьому світі. Популярність даного типу розміщення забезпечується, перш за все, невисокою вартістю послуг. Вимоги до хостелів в Україні практично не відрізняються від міжнародних вимог, що в свою чергу повинно свідчити про належний рівень обслуговування клієнтів у вітчизняних хостелях. Перспективою подальших досліджень у цьому напрямі, на наш погляд, повинно бути удосконалення вітчизняної законодавчої бази, форм статистичної звітності для забезпечення реального обліку та ефективного функціонування хостелів як окремого специфічного виду засобів розміщення.

#### Література:

1. Курмаєв П.Ю. Сучасні тенденції функціонування готельно-ресторанного господарства України / П.Ю. Кумаєв // Вісник Миколаївського університету ім. В.О. Сухомлинського. – Миколаїв, 2015. - № 7. – С. 160-163
2. Беляєва С.С. Концептуальні засади діяльності хостелів / С.С. Бєляєва // Економіка. Управління. Інновації. - 2015. - Випуск № 2 (14). - [Електронний ресурс], - Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2015\\_2\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_2_3).
3. Послуги туристичні. Засоби розміщування. Терміни та визначення: ДСТУ 4527:2006. - К.: Держстандарт України, 2006. - 10 с.- [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.zota.org.ua/norm-base/item/53-natsionalni-standardi-poslugi-turistichni>.
4. Колективні засоби розміщування в Україні у 2017 році. Статистичний бюллетень / Відповідальна за випуск О. О. Кармазіна. – Київ: Державна служба статистики України, 2018. – 142 с.
5. Галасюк К. А. Оцінка інноваційного потенціалу підприємств готельного господарства: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами

економічної діяльності) / К. А. Галасюк. – Одеса: Одеський національний  
економічний університет, 2016. – 304 с.

## КРАУДФАНДИНГ ЯК СУЧАСНИЙ ІНСТРУМЕНТ ІНВЕСТУВАННЯ ПРОЕКТІВ

*Л.Ю. Харченко, студентка*  
*науковий керівник: Герасимова В.О., к.е.н., ст.викладач*  
*Запорізький національний університет, м. Запоріжжя*

На сучасному етапі економічного розвитку все більш актуальним питанням перед суб'єктами господарювання постає пошук шляхів фінансування інноваційних розробок. Враховуючи обмеженість власних ресурсів вітчизняних підприємств та певних обмежуючих факторів щодо використання позикових коштів, дослідження питання щодо розширення можливих шляхів фінансування інноваційних проектів має значну актуальність.

Компанії для пошуку додаткового фінансування розробляють інтернет-сайти своїх проектів з метою отримання потенційними інвесторами всієї необхідної інформації про процес реалізації та можливі ризики. Однак не тільки професійні інвестори мають можливість фінансувати їх проекти. Сучасні інструменти реалізації та підтримки проектів за допомогою інтернет-технологій дозволяють будь-якому інтернет-користувачеві стати учасником фінансування зазначених проектів. Такий механізм дістав назву «краудфандинг» (від англ. crowd - натовп, funding - фінансування) [1].

Краудфандинг являє собою форму інвестування, за умови застосування якої приватні особи-мікроінвестори, що не є професійними інвесторами, добровільно об'єднують свої грошові або інші ресурси та вкладають їх, як правило, через мережу Інтернет, аби підтримати зусилля інших людей або організацій щодо реалізації їхніх намірів. Фінансування за такою схемою може бути зорієнтованим на досягнення різних цілей та реалізацію різноманітних проектів, наприклад таких, як допомога постраждалим від стихійних лих, фінансова підтримка митців або спортсменів, підтримка політичних кампаній, фінансування інноваційних проектів тощо [2; 3].

Краудфандинг-майданчики являють собою спеціалізовані інтернет-сайти, які виступають посередниками між людьми або організаціями, які запускають певний проект (творці проектів), і людьми, які даний проект бажають профінансувати (краудбекери).

Можливість отримати необхідне фінансування для втілення в життя проекту – є головною перевагою краудфандингу. Також сильною стороною цього механізму є нівелювання географічних обмежень, тобто проекти можуть бути профінансовані людьми з усього світу, і їх кількість необмежена, що також дозволяє компанії в разі успішного фінансування виходити на нові ринки.

Однією з головних загроз краудфандингу є ризики того, що успішно профінансований проект не буде реалізований, це може бути пов'язано з невдалим бізнес-плануванням, нездатністю передбачити всі сценарії розвитку подій, тобто з технологічним, комерційним, господарським ризиками.

Краудфандинг є нестандартним інструментом фінансування проектів, що вимагає виконання деяких правил, наявності інноваційної ідеї проекту, маркетингових навичок творців проектів, інформаційної обізнаності, а також креативності. Тому можна з

упевненістю говорити, що основний слабкою стороною даного інструменту є те, що він підходить не для всіх». З іншого боку, компанії, які не можуть самостійно забезпечити виконання вищевказаних необхідних умов, можуть скористатися послугами консалтингових компаній, які займаються просуванням проектів на краудфандинг-майданчиках.

Застосовуючи інструменти нагородного краудфандингу, компанія має можливість отримати фінансування на реалізацію проекту, не привертаючи сторонній венчурний капітал, тим самим залишаючи 100% компанії в руках її творців. При успішному фінансуванні на краудфандинг-майданчику компанія отримує гарантованого споживача продукції з числа спонсорів профінансували проект.

Таким чином, в сучасній економіці краудфандинг є доволі ефективним інструментом інвестування через простоту реалізації та широкими можливостями залучати значне коло приватних інвесторів.

### **Література**

1. Огородник В.О. Краудфандинг як інноваційний інструмент модернізації національної фінансово-інвестиційної системи :УжНУ, 2014. 105 с.
2. Краудінвестинг або краудфандинг: чи є перспективи розвитку в Україні? URL: [<http://nardepjournal.com/article/2013/95/kraudinvesting-abo-kraufdanding-chi-eperspektivirozvitku-v-ukraini>] (дата звернення 1.05.2018).
3. Васильчук І.П. Краудфандинг як феномен постіндустріальної економіки. *Ефективна економіка*. 2013. №11. С.52-54

## ФАНТОМИ ОБЛІКОВОЇ ТЕОРІЇ

**П.Я. Хомин, д.е.н., професор**

*Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пуллюя м. Тернопіль*

Не дивлячись на те, що відлік облікової теорії ведеться з XV ст. й „жодна галузь наукових досліджень не може дістати розвитку коли учасники не поділяють загального уявлення про ключові терміни цих досліджень” [3, с. 4], в ній донині фігурують непояснювані фантоми. Приміром, таким фантомом на протязі віків є сутність головного об’єкта бухгалтерського обліку – капіталу підприємства. Причому не тільки у вітчизняній, а практично повсюдно: як указує відомий учений М. Пятов,<sup>2</sup> в дійсності російських нормативних документах по бухгалтерському учёту поняття капіталу по сей день не определено. ... МСФО определяють капітал як ”остаточну долю участия в активах организации после вычета всех её обязательств”[2, с. 127]. А донедавна взагалі на таку категорію в т. зв. ”соціалістичному обліку” було накладено табу.

Й воно дає себе знати зараз, адже вчені лише повторюють, наче вчитель словесності з оповідання А. Чехова, скальковане із МСФО й завчене визначення капіталу, не задумуючись над тим, для чого в такому разі призначені рахунки класу 4 ”Власний капітал та забезпечення зобов’язань” чинного Плану рахунків, коли й другокласник, користуючись підказкою НП(С)БО 1”Загальні вимоги до фінансової звітності”, в змозі визначити ”частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов’язань”.

От тільки як можна уявити собі цю частину, коли перед очима з’явиться розділ I Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства) ф. № 1 із від’ємним підсумком. Адже тут розгубився б навіть покійний М. Лунський, який був математиком за освітою. Позаяк і школярам відомо, що при перенесенні члена рівняння з одного боку на інший, алгебраїчні знаки + (плюс) і – (мінус) змінюються на протилежні. Спробуємо це проілюструвати на прикладі ПАТ ”Д... В...<sup>2</sup>“ :

- валюта активу 56352;
- усього за розділом I ”Власний капітал” – 67318;
- довгострокові й поточні зобов’язання 123670.

Отже в цьому випадку згадувана частина в активах підприємства мала би дорівнювати  $67318/56352 \times 100 = 119,4\%$ , в той час коли його власник насправді є банкрутом. Що мимоволі спровокує сакраментальне: ”Це ж анонс!” – як вигукнув колись не обізнаний в сутності не облікової, але теж іншомовної термінології, депутат.

Та бухгалтери не ті люди, аби пасувати перед нонсенсами. Відтак задовольняються поясненням, яке більш як сто років тому дали видатні французькі вчені Е.-П. Леоте й А. Гільбо, котрі передбачили, що очевидно прочитавши їхню працю, де фігурує твердження, що в балансі ”особи, яка володіє капіталом і нічого не винна третім особам...”, реальний актив власника урівноважується фіктивним пасивом. Тут немає реального пасиву. Власник-комерсант винен самому собі як капіталісту той

<sup>2</sup> Точних адресних реквізитів цього підприємства не наводимо, зважаючи на типовість подібних казусів.

капітал, який значиться в пасиві його балансу, отож його пасив фіктивний або просто облікове протиставлення” [1, с. 332].

Тим паче, що вимогу повноти, сформульовану німецькими юристами – авторами балансового права, за якою капітал у балансі має показуватися в повній номінальній (визначеній статутом), а не в фактично внесеній сумі, вітчизняні ”облікові воєводи” (вислів О. Рудановського) возвели в ранг парадигми. Всупереч забороні згортання (сальдування) дебіторської заборгованості, позаяк сальдо рахунку 46 ”Неоплачений капітал” помістили в пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства) ф. № 1, хоч у балансі Головної книги він відображає саме її.

Однак при всій повазі до згаданих учених, як видається, їхнє твердження не може бути парадигмою, а найбільше технічним трактуванням цього показника-фантома, зумовленим *status quo* облікової теорії, коли навіть відразу внесені засновниками кошти, замість визнання як тотожності капіталу, скажімо, в кореспонденції дебет 31 ”Рахунки в банках”, кредит 40 ”Зареєстрований (пайовий) капітал”, воліють відображати кружними записами дебет 46 ”Неоплачений капітал”, кредит 40 ”Зареєстрований (пайовий) капітал” й лише після такої операції відносити їх на дебет рахунку 31, знівелювавши їхній прямий зв’язок.

Ta на цьому ”облікові воєводи” не заспокоїлися й увели в НП(С)БО 1 ”Загальні вимоги до фінансової звітності” енігматичні визначення, зрозуміти які непросто: ”Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу … Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибууття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу …”, з чого логічно витікає ніби щоразу при відвантаженні продукції покупцям, а це ж „вибууття активів”, має дебетуватися рахунок 40 ”Зареєстрований (пайовий) капітал”. Та чогось цього не відбувається, бо записують таку операцію за дебетом 90 „Собівартість реалізації” та кредитом 26 „Готова продукція” тощо, відтак жодного „зменшення власного капіталу” немає.

Навпаки, очікується його збільшення за рахунок перевищення ціни над собівартістю виробленої й реалізованої продукції. Принаймні наразі відбувається лише переміщення активів з однієї групи в іншу, що за теорією бухгалтерського обліку з давніх-давен вважається пермутацією, яка жодним чином не впливає на капітал підприємства, тому-то й валюта балансу при цьому залишається незмінною, оскільки не відбувається „самозростання вартості” – як пізніше висловився К. Маркс.

Натомість при надходженні активів – оприбуткуванні запасів (сировини) від постачальників відбувається ”збільшення зобов’язань”, що нібито й відповідає тлумаченню витрат в другій частині цього визначення, але знову ж не повністю. Адже така операція відображається за дебетом рахунку 20 ”Виробничі запаси” й кредитом рахунку 63 ”Розрахунки з постачальниками та підрядниками”. Тобто власний капітал при цьому теж не змінюється, хоч і відносяться такі операції до модифікацій, отже підсумок балансу при цьому зростає, але за рахунок зобов’язань.

Правда, логічне осмислення таких операцій переконує, що власний капітал, принаймні до моменту перерахування постачальнику грошей за одержану сировину, збільшується. Та це ніяк не пояснюється за наведеним вище тлумаченням витрат, навіть якщо прийняти до уваги, що у майбутньому відбудеться „вибууття активів”,

тобто перерахування постачальнику коштів для погашення заборгованості за отриману раніше сировину: дебет рахунку 63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, кредит рахунку 31 „Рахунки в банках”. І цю операцію теж не можна втиснути у „прокрутове ложе” тлумачення витрат чи доходів за НП(С)БО 1 ”Загальні вимоги до фінансової звітності”, бо зменшення власного капіталу, рівно ж і його збільшення в цьому випадку є лише фантомними.

З того ж розряду рахунки-фантоми 17 ”Відстрочені податкові активи”, 54 ”Відстрочені податкові зобов’язання”, котрі відображають віртуальні суми, завищуючи валюту Балансу (Звіту про фінансовий стан підприємства) ф. № 1. Зрештою рахунки 44 ”Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) та 98 ”Податок на прибуток” теж не можна визнати відповідними виваженому підходу до формування теорії бухгалтерського обліку.

**Література:**

1. Леоте Е. Общие руководящие начала счетоведения /Е. Леоте, А. Гильбо. – М, 1924.
2. Пятов М. Л. Бухгалтерский учёт для принятия управлеченческих решений /Михаил Львович Пятов. – М.: ООО ”IC-Паблишинг”, 2009. – 268 с.
3. Hollingsworth J. R. Theme Section Doing institutional analysis: implications for the study of innovations /J. R. Hollingsworth //Review of International Political Economy, 2000. – № 7. – P. 6-25.

## **НАУКОВІ ЗАСАДИ КОНЦЕПЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО МОНІТОРИНГУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНО- КАДРОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ**

*С.О. Черкасова, к.е.н., доцент*

*А.С. Суховєєва, студентка*

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

В умовах інноваційного розвитку підприємства саме інтелектуально-кадрова складова набуває найбільш вагомої значущості, не тільки як складова потенціалу інноваційного розвитку, але й як чинник забезпечення його економічної безпеки.

Вивчення та аналіз визначення інтелектуально-кадрової безпеки підприємства вітчизняних та закордонних авторів дає змогу узагальнити термінологічні бачення даної категорії, а саме, як об'єкт досліджень та управління інтелектуально-кадрова безпека підприємства є напевно одним з самих дискусійних складових економічної безпеки внаслідок превалювання в її сутності та складі інтелектуально-кадрових чинників, таких як інтелектуальний й кадровий потенціал підприємства, його капітал, поелементний склад яких досі є дискусійним у сучасній економічній науці. Однак найчастіше інтелектуально-кадрова безпека підприємства розглядається дослідниками з двох сторін:

а) як процес моніторингу, мінімізації та запобігання негативного впливу на економічну безпеку підприємства, завдяки ефективному управлінню загрозами та небезпеками, пов'язаними з персоналом;

б) як оптимальний стан персоналу та підприємства, який захищений від зовнішніх та відповідно внутрішніх загроз з боку персоналу.

Таким чином, інтелектуально-кадрова складова є окремою функціональною складовою економічної безпеки підприємства, яка передбачає ефективне управління персоналом, збереження та розвиток інтелектуального потенціалу та капіталу підприємства. В свою чергу, кадрова складова економічної безпеки визначається комплексом дій та взаємовідношень персоналу, при якому відбувається ефективне економічне функціонування підприємства, його здатність протистояти внутрішнім і зовнішнім впливам і загрозам, пов'язаним з персоналом, діагностика та прогнозування впливу персоналу на показники роботи, його інтелектуальний потенціал і трудові відносини загалом.

Оцінювання рівня економічної безпеки підприємств є дуже важливим етапом в роботі будь якого підприємства, і, як правило, зводиться до детального аналізу за кожною її складовою. Необхідно виділяти сучасні підходи щодо оцінювання рівня складових економічної безпеки підприємства, зокрема його інтелектуально-кадрової складової, до яких відносять: індикаторний (пороговий), ресурсно-функціональний, програмно-цільовий, фінансовий та ризиковий [1,2].

По результатах проведеного порівняльного аналізу цих підходів, визначено, що формування механізму управління процесом забезпечення саме інтелектуально-кадрової безпеки підприємств в умовах їх інноваційного розвитку потрібно розпочинати з побудови відповідної організаційної структури управління на засадах програмно-цільового підходу, оскільки саме він дозволяє:

- а) об'єднати цілі з ресурсами для їх досягнення;
- б) уявити процес інноваційного розвитку як послідовність певних організаційних проектів;
- в) забезпечує цільове контролювання ресурсів підприємства [3].

Окрім цього, слід зауважити, що на сьогоднішній день існує чимало методичних підходів щодо оцінювання рівня інтелектуально-кадрової безпеки підприємств, які можна згрупувати у дві групи: а) традиційні; б) нетрадиційні.

При цьому для формування системи показників в якості аналітичного інструментарію для моніторингу й подальшого оцінювання інтелектуально-кадрової складової економічної безпеки підприємств, можна обирати традиційний підхід, який базується на інтегруванні показників, що визначають рівень інтелектуально-кадрової безпеки підприємства. При цьому пропонується всі показники для оцінювання рівня інтелектуально-кадрової безпеки підприємств, розподілити між двома відділеними, але послідовно взаємозалежними блоками:

- а) оцінювання інтелектуального потенціалу працівників підприємства, що буде характеризуватися показниками складу й структури персоналу, стабільністю кадрів, продуктивності й ефективності їх праці, матеріально-грошового забезпечення й соціальної захищеності;
- б) оцінювання інтелектуалізації діяльності підприємства (інноваційної активності персоналу).

При кожній оцінці та кожному аналізі інтелектуально-кадрової складової економічної безпеки підприємства виникає потреба в визначенні загроз, що впливають не лише на рівень інтелектуально-кадрової безпеки підприємства, а саме на процес її забезпечення відповідно до середовища впливу. При цьому загрози можуть бути зовнішні, які виникають за межами підприємства, і пов'язані з середовищем функціонування підприємства, і внутрішні, – що стосуються господарської діяльності підприємства та його персоналу [4].

Таким чином, загрози інтелектуально-кадрової безпеки, реалізуються суб'єктом загроз по відношенню до об'єкта безпеки, в якості яких виступають ресурси підприємства (матеріальні, людські, інформаційні й тощо). Окрім того, слід зауважити, що персонал підприємства може виступати одночасно і як суб'єктом так і об'єктом загроз, а це визначає, що загрози інтелектуально-кадрової безпеки носять дводекторний, зустрічний характер. При цьому людські ресурси як об'єкт загроз інтелектуально-кадрової безпеки мають подвійну природу, оскільки, з одного боку, вони потребують захисту, а з іншого – можуть виступати в якості джерела загроз і небезпек [5,6].

Отже, системне забезпечення інтелектуально-кадрової безпеки підприємства в довгостроковій перспективі вимагає розширення кола об'єктів моніторингу з метою виокремлення процесу забезпечення її достатнього (високого) рівня та подальшого оцінювання з урахуванням інструментів впливу – чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, що формує наукові засади концепції управлінського моніторингу забезпечення інтелектуально-кадрової безпеки підприємства в умовах його інноваційного розвитку (див. рис.1).

В основі побудови системи управлінського моніторингу процесу забезпечення інтелектуально-кадрової безпеки підприємства в умовах його інноваційного розвитку

повинна бути закладена науково обґрунтована концепція, яка вивчає, з одного боку, ефективність використання внутрішніх можливостей (ресурсів) підприємства (його інтелектуального, кадрового потенціалу в рамках інтелектуалізації його діяльності), а з іншого – вплив зовнішнього середовища (зовнішніх можливостей і загроз для забезпечення його інтелектуально-кадрової безпеки).

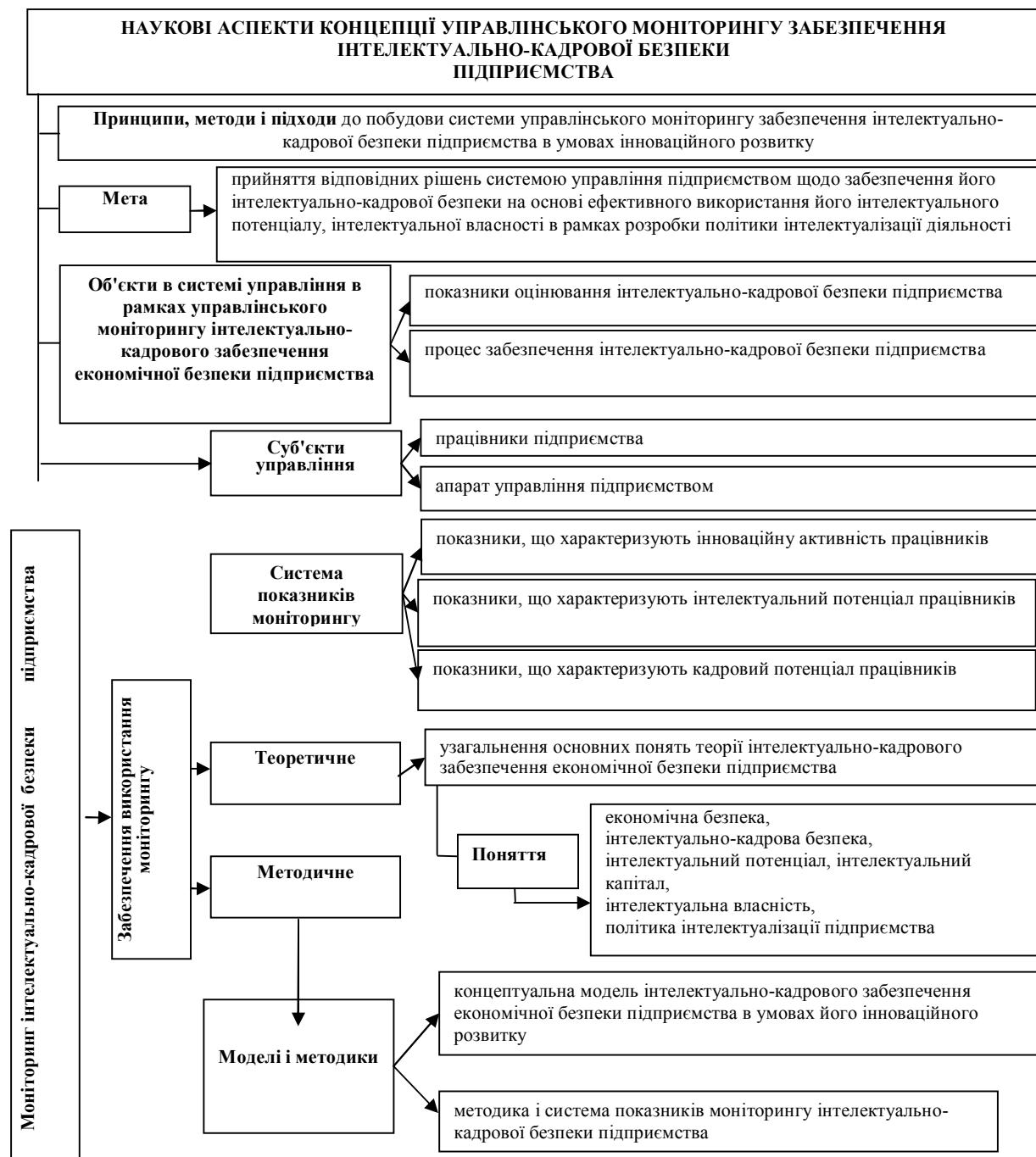


Рисунок 1. Наукові аспекти концепції управлінського моніторингу забезпечення інтелектуально-кадрової безпеки підприємства в умовах інноваційного розвитку

Для оцінювання рівня та стану інтелектуально-кадрового забезпечення підприємства може використовуватися широкий арсенал наукових методів, але всупереч їх варіативності в більшості випадків методичний інструментарій розрахунків стосується застосування показників і їх оптимально допустимих значень.

Таким чином, можна дістати висновку, що на сьогоднішній день інтелектуально-кадрова безпека є однією з найважливіших складових економічної безпеки. Однак, забезпечення і постійна підтримка достатнього рівня інтелектуально-кадрової безпеки підприємства є достатньо складним процесом в його управлінні. Проте не зважаючи на складність забезпечення інтелектуально-кадрової безпеки, для більшості українських підприємств, вона являється саме тим елементом сучасного управління, без втілення в життя якого не можливо досягнення поставленої стратегічної мети, а саме забезпечення їх сталого інноваційного розвитку.

**Література:**

1. Рета М. В. Методичні підходи до оцінки рівня фінансової безпеки підприємства / М. В. Рета, А. О. Іванова // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. –2013. – № 21. – С. 29-37. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp\\_2013\\_21\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp_2013_21_6).
2. Аналіз методичних підходів оцінки стану і рівня забезпечення системи економічної безпеки підприємства / В.А. Воропай // Культура народов Причорномор'я. – 2013. – № 257. – С. 190-195.
3. Черкасова С.О. Методичні засади управління процесом забезпечення інтелектуально-кадрової складової економічної безпеки підприємств / С.О. Черкасова, А.С. Суховєєва // Молодий вчений. – 2018. – № 1 (53). – С. 1016 – 1020.
2. Міщенко С.П. Інтелектуально-кадрова складова економічної безпеки підприємств залізничного транспорту: напрямки забезпечення / С.П. Міщенко // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2015. – Вип. 52. – С. 45-52. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp\\_2015\\_52\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2015_52_8).
3. Мехеда Н.Г, Гладун Я. Методи забезпечення кадрової безпеки на підприємстві / Н.Г. Мехенда, Я. Галдун // Черкаський національний університет ім.. Б.Хмельницького. – 2014.
4. Шира Т.Б. Загрози кадрової безпеки підприємства / Т.Б. Шира // Економіка і суспільство. – 2016. – № 7. – С. 531 – 535.

## ІННОВАЦІЙНА БЕЗПЕКА ТА ЧИННИКИ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

*A.B. Шерстніова, студентка  
науковий керівник: Л.О. Волошук, д.е.н., доцент  
Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

На сьогодні інновації в різних сферах діяльності підприємства відіграють головну роль, адже тільки вони можуть забезпечити довгострокові конкурентні переваги перед іншими учасниками ринку та сприяють покращенню власної репутації.

Загалом інновації являються фундаментом інноваційної безпеки, забезпечення якої для підприємства є однією із змістовних умов розвитку та стабільності, неврахування якої призводить до послаблення та завчасного старіння суб'єкта господарювання, як системи.

Основою розуміння сутності процесу управління інноваційною безпекою підприємства виступає розкриття її сутності. Розглянемо деякі визначення, що пропонуються сучасними авторами (табл.1)

Таблиця 1. Визначення сутності «інноваційна безпека підприємства»

Автор	Визначення
Краснощокова Ю. [1]	Це процес забезпечення умов за яких нівелюється нейтралізується негативний вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на стійкість й ефективність інноваційного процесу, що є основою незалежності, стійкості, ефективності та конкурентоспроможності підприємства в цілому.
Шкарлет С. [2]	Це стійкий розвиток (тобто збалансований і безперервний), що досягається за допомогою використання всіх видів ресурсів та підприємницьких можливостей, за якими гарантується найефективніше їх використання для стабільного функціонування і динамічного науково-технічного й соціального розвитку, запобігання внутрішньому та зовнішньому негативному впливу (загрозам).
Савіна Т., Ілякова І. [3]	Це результат цілеспрямованої діяльності із формування інноваційного потенціалу і успішної його реалізації, який характеризують: конкурентоспроможний потенціал економічної діяльності, що забезпечує здатність господарюючого суб'єкта до стійкого інноваційного розвитку; висока ступінь конкурентоспроможності виробленої продукції на внутрішніх і зовнішніх ринках; досягнення високого технологічного рівня виробництва; оптимальне використання всіх видів ресурсів, в тому числі інтелектуальних, виробничих, кадрових, інвестиційних.
Гавриш О. [4]	Це такий рівень розвитку інноваційних потужностей та потенціалу підприємства, що дозволяє досягти стану захищеності від внутрішніх та зовнішніх економічних загроз в умовах нестабільності економіки.
Ісмаїлова Л.Р. [5]	Це комплекс заходів щодо формування та розвитку інноваційного потенціалу з метою забезпечення конкурентоспроможності підприємств в сучасній економіці. Іншими словами, інноваційна безпека розглядається як функція організованої системи, що забезпечує збереження певної структури, підтримання режиму інноваційної діяльності, реалізацію інноваційних програм і цілей.

Продовження табл.1

Гордуновський О.М. [6]	Це досягнення стану високотехнологічного, стабільного, економічно ефективного забезпечення інноваціями економіки і соціальної сфери країни, а також створення умов для модернізації галузей виробництва, формування і реалізації політики стабільного соціально-економічного розвитку країни.
Яремко Л.А. [7]	Це такий стан економічної, освітньо-наукової, інформаційно-комунікаційної та зовнішньоекономічної сфер, що забезпечує інноваційний саморозвиток регіону. Під останнім розуміється постійне освоєння продуктивніших видів техніки й технологій, оновлення номенклатури товарів і послуг, розширене (якісне) відтворення робочої сили.

Інновація відіграє велику роль не тільки у інноваційній безпеці, а й у інноваційному розвитку підприємства. Адже саме завдяки інноваційному типу розвитку може бути досягнуто економічне зростання вже в найближчій перспективі.

Сьогодні на ринку склалося досить жорстке конкурентне середовище, тож підприємства повинні мати досить міцні і стійкі конкурентні переваги. Інноваційний розвиток за сучасних умов функціонування є одним з найбільш перспективних напрямів розвитку кожного підприємства незалежно від виду діяльності. Для забезпечення інноваційного розвитку підприємств виникає об'єктивна необхідність виділити та оцінити чинники даного розвитку [8].

Отже, слід зазначити, що на інноваційний розвиток впливає багаточисельні чинники, які або сприяють розвитку інновацій або перешкоджають. Так, чинники інноваційного розвитку можна розділити на дві основних групи: внутрішні (чинники, які підлягають контролю з боку окремого підприємства) та зовнішні чинники (фактори, які не підлягають впливу з боку суб'єкта господарювання). Серед внутрішніх факторів основний вплив на інноваційний розвиток підприємств мають економічні фактори, що характеризують потенціал підприємств до інноваційного розвитку, які більш детально розглянуто в [9].

До внутрішніх чинників відноситься наявність сприятливих економічних, організаційних, психологічних, кадрових і технічних умов для інновацій.

Тоді як зовнішні чинники, пов'язані з:

- розвиненістю ринкових відносин;
- станом фінансово-економічної системи країни;
- соціально-економічними і політичними факторами;
- наявністю або відсутністю сприятливого інноваційного клімату та підтримки з боку держави;
- характеристиками самої галузі;
- розвиненістю відповідної інфраструктури місця розташування підприємства.

Чинниками, що сприяють інноваційному розвитку підприємств України є підтримка державою інноваційного розвитку, наявність кваліфікованих кадрів, наукових співробітників, необхідних для здійснення інноваційного розвитку, готовність споживачів та їх довіра до впровадження новітніх та тих, що вже використовуються закордоном, технологій для здійснення покупок.

Інноваційний розвиток підприємства є одним з пріоритетних шляхів досягнення підприємством поставлених цілей в умовах конкурентного середовища, для успішного здійснення якого необхідно прогнозувати та оцінювати вплив тієї чи іншої групи чинників. Отже, інноваційна безпека підприємства стає однією з ключових складових економічної безпеки в сучасних умовах, що може бути визначена як стан захищеності від загроз та ризиків в умовах інноваційної діяльності та інноваційного розвитку підприємства, та такий стан ресурсів підприємства, за якого забезпечується його інноваційний розвиток у всіх сферах діяльності [10].

**Література:**

1. Краснощокова Ю. В. Інноваційна безпека підприємства як запорука конкурентоспроможності в умовах інтеграції / Ю. В. Краснощокова // Управління розвитком. – 2011. – №4 (101) – С. 177-178.
2. Шкарлет С. М. Економічна безпека підприємства : інноваційний аспект : монографія / С. М. Шкарлет. – К. : Книжкове видво НАУ, 2007. – 436 с
3. Илякова И. Е. Влияние научно-технического потенциала на обеспечение инновационной безопасности предприятия / И. Е. Илякова, Т. Н. Савина // Экономический анализ : теория и практика. – 2016. – №7. – С. 162-174.
4. Гавриш О. А. Інноваційний розвиток як необхідна складова економічної безпеки сучасних підприємств / О. А. Гавриш, Г. М. Черняк // Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». – Режим доступу: <http://economy.kpi.ua/uk/node/790>.
5. Ісмаїлова Л.Р. (2013). Інноваційна безпека як одна із складових економічної безпеки підприємства / [Електронний ресурс] / Л.Р. Ісмаїлова // Управління сучасним підприємством : матеріали IX-ї Міжнародої науково-практичної конференції, 25-26 квітня 2013 р.: тези доп. – К.: НУХТ, 2013. – С. 50-52. Режим доступу: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/handle/123456789/23938>
6. Гордуновський О.М. Сучасний стан та напрями посилення інноваційної безпеки України / О.М. Гордуновський // Фінансовий простір. – №2 (14). – 2014. – С. 23-29.
7. Яремко Л.А. Формування безпечної функціонування економіки на інноваційних засадах: регіональний аспект / Л.А. Яремко // Вісник національного університету «Львівська політехніка» № 579. Проблеми економіки і управління. – 2007. – С. 326-329
8. Дідик Т. В. Чинники інноваційного розвитку підприємства / [Електронний ресурс] / Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара (Україна)– Режим доступу: [http://www.confcontact.com/2016-ekonomika-i-menedzhment/7\\_diduk.htm](http://www.confcontact.com/2016-ekonomika-i-menedzhment/7_diduk.htm)
9. Волошук Л.О. Теоретико-методологічні засади безпекоорієнтованого управління інноваційним розвитком промислового підприємства. дис. доктора екон. наук : 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / Волошук Лідія Олександровна. – Одеса, 2016. – 605с.
10. Волошук Л.О. Інноваційна та інтелектуальна безпека промислового підприємства як об'єкти управління в умовах його розвитку [Електронний ресурс] / Л. О. Волошук, А. В. Крисенко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2016. – № 6 (28). – С. 53-62.

## ГОЛОВНІ ОЗНАКИ ДЕРЖАВНО-ПРИВАТНОГО ПАРТНЕРСТВА ЯК ОБ'ЄКТУ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ

**О.Л. Малін**

к.ю.н., доцент

*Одеський національний політехнічний університет, м. Одеса*

Виділяють нормативні (офіційні) та наукові (дослідницькі) підходи до тлумачення дефініції державно-приватного партнерства як об'єкту державного регулювання. Державно-приватне партнерство (ДПП) як явище має варіативне, як наукове, так і офіційне тлумачення. Наукова спільнота не дійшла згоди до змісту державно-приватного партнерства, яке описує партнерство бізнесу і влади ані як явища, ані як процесу, ані як системи певних відносин. А нормативно-законодавча база у різних країнах світу, яка має закладати нормативну основу для регулювання ДПП, не є гармонізованою з цього приводу, оскільки досі не сформовано єдиного термінологічного апарату.

Слід зазначити, що спільною рисою обох трактувань (офіційного та наукового) є те, що їх основу утворює категорія «партнерство». Семантика терміну двомовна (partnership англ. та partenaire франц.), що означає підтримку частини (part – частина або частка, tenir – тримати або володіти)..

Існуючі визначення ДПП науковцями мають свої особливості, які виникають в залежності від обраного методологічного підходу. У визначеннях В.Г. Варнавского [1], А. Акінтоя, М. Бека, К. Хардкасла та домінує правовий аспект, у визначеннях Г. Девулфа, Г. Тейсмана, Є.Г. Клижна – фінансовий, у визначеннях Ю.К. Беляєва, Д.Ю. Наумова [2], М.Б. Джерарда, Г. Худжа та Д. Будаеса – організаційний. Причому слід зазначити, що більшість авторів Ф.В. Узунов [3], Г. Девулф, Є.Г. Клижн, Г. Тейсман, М.Б. Джерард, Г. Ходж, Д. Будаес, Е.С. Савас, В.Г. Варнавский [1] підкреслює саме партнерську основу ДПП, висвітлюючи її як співпрацю рівних партнерів, які об'єднують свої ресурси та компетентності для досягнення соціально-значимих цілей розвитку. Це – слушно, проте не висвітлює механізму ДПП.

Головною ознакою ДПП наукового та офіційного підходу до визначеннях його поняття є партнерський характер відносин [4]. Обидва підходи, окрім партнерства, відмічають довготривалість, розподіл ризиків, договірну основу як ознаки державно-приватного партнерства. Крим цих ознак, інші відрізняються.

Нажаль, жоден з підходів не враховує інноваційні зміни технологічної основи ДПП, хоча підкреслює його стратегічну спрямованість та суспільну значущість, наполягає на поєднанні знань, ресурсів, інфраструктури партнерів. Проте саме інноваційна основа та інноваційні технологічні зміни дозволяють у найкращій спосіб поєднати сильні характеристики партнерів.

За оглядом наукових та офіційних джерел можна узагальнити існуючі ознаки ДПП за обома підходами. Відтак, враховуючи підходи і вище наведені аргументи, можна стверджувати, що для формування нормативного апарату та розуміння економічної сутності ДПП доцільно застосовувати різні ознаки, тому:

- a) для формування нормативного апарату ДПП доцільні такі ознаки:

реалізація суспільно важливих проектів;

об'єднання ресурсів партнерів, для реалізації проектів ДПП;

розподіл повноважень, зобов'язань, ризиків, очікуваних прибутків/вигоди/переваг між партнерами на підставі юридично закріплених домовленостей;

довготривалий термін договірних відносин партнерства (5-50 років).

б) розуміння економічної сутності ДПП доцільні такі ознаки:

партнерський характер відносин;

стратегічна та суспільна значущість;

реалізація місії держави, делегування завдань з її досягнення бізнесу;

економічний інтерес;

об'єднання потенціалів та переваг партнерів;

розподіл ризиків та відповідальності;

єдність цілей і завдань ДПП;

варіативність форм та моделей ДПП;

довготривалість та часова обмеженість відносин ДПП (5-50 років);

договірна основа ДПП;

нормативно-правова регламентованість дій та вимог;

інноваційна технологічна основа ДПП.

Підводячи підсумок сутнісної характеристики дефініції та економічного змісту державно-приватного партнерства як об'єкту державного регулювання, можна узагальнити, що головною ознакою ДПП наукового та офіційного підходу до визначеннях його поняття є партнерський характер відносин. Обидва підходи слушно відмічають довготривалість, розподіл ризиків, договірну основу як ознаки державно-приватного партнерства. Однак, серед першої групи ознак зайвою є ознака, пов'язана з інвестуванням з боку бізнес-партнера, а другій групи не вистачає ознаки інноваційності технологічної основи.

#### **Література:**

1. Варнавский В.Г. Партнерство государства и частного сектора: формы, проекты, риски / В. Г. Варнавский. – М. : Наука, 2005. – 315 с.
2. Наумов Д.Ю. Державно-приватне партнерство як інструмент державного управління економікою України, розвитку ринку праці та трудового потенціалу промисловості / Д.Ю. Наумов // Економіка та держава. – 2011. – №2. – С. 33-40.
3. Узунов Ф.В. Формування ефективних інструментів реалізації державно-приватного партнерства України / Ф. В. Узунов // Актуальні проблеми державного управління. – 2015. – № 1. – С. 167-175.
4. Малін О.Л. Методологічні підходи та економічні засади регулювання розвитку державно-приватного партнерства / О.Л. Малін // Причорноморські економічні студії. – 2017. – № 15. – С. 291-297.