МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ ІМЕНІ МИХАЙЛА ТУГАН-БАРАНОВСЬКОГО

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ, АНАЛІЗУ І ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

Кривий Ріг
ДонНУЕТ
2017

УДК 657.6
П 78
ББК 65.052.23

Рецензенти:

Ф.Ф. Бутинець - доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, академік Української Академії економічної кібернетики.

Н.А. Остап'юк - доктор економічних наук, професор Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана.

Т.В. Бочуля - доктор економічних наук, професор Харківського державного університету харчування та торгівлі.

Рекомендовано до друку Вченою радою Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського (протокол № 5 від 30 листопада 2017 р.)

Проблемні аспекти та перспективи розвитку обліку, контролю, аналізу і оподаткування суб'єктів господарювання в умовах глобалізації економіки: монографія / – Кривий Ріг: Вид. , 2017. – 408 с.

ISBN 978-617-7553-39-6

У монографії представлене всебічне дослідження сучасного стану та перспектив розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування в умовах поглиблення євроінтеграційних процесів. Результати досліджень з питань теорії, методики та практики обліку, контролю, аналізу, оподаткування та економічної безпеки підприємств мають вагому практичну цінність.

Призначено для науковців, викладачів, аспірантів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, фахівців-практиків, представників органів державної влади.

Матеріали колективної монографії за міжнародною участю подано в авторській редакції та друкуються мовою оригіналу. За додержання норм авторського права, достовірність наведених фактичних даних, посилань на джерела, імена та назви несе відповідальність автор матеріалів.

При повному або частковому відтворенні матеріалів даної монографії посилання на видання обов'язкове.

Представлені у виданні наукові доробки та висловлені думки належать авторам.

ISBN 978-617-7553-39-6 **© ДонНУЕТ, 2017**

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1.
СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

О.М. БРАДУЛ
Інформаційна система обліку в забезпеченні менеджменту корпорацій…… 7
И.Н. Голочалова, В.И. Цуркану
Концепции управления капиталом и учет вознаграждений работников в контексте МСФО…….. 16
Т.В. Давидюк, Малюга Н.М.
Аналіз підходів до оцінки людського капіталу як об'єкта бухгалтерського спостереження …… 39
Т.В. Кожухова, О.М. Кондратюк
Бухгалтерський облік і звітність сталого розвитку корпорації..... 55
В.М. Костюченко
Інтегроване звітування як інформаційна основа сталого розвитку……. 67
А.А. Лічман
Концептуальні основи побудови інтегрованого обліку на підприємствах транспортно-експедиційної діяльності…….. 80
Ю.Ю. Мороз
Проблема оцінювання результатів роботи підприємства за обліковою інформацією: прибуток чи додана вартість..... 99
Л.В. Пашковская
Методика учета формирования и использования резерва на рекультивацию земель на основе МСФО…….. 121
Ю.С. Цаль-Цалко
Вартість активів за балансом підприємства: оцінка та облік…….. 132
Л.В. Чижевська
Правові аспекти організації бухгалтерського обліку благодійних внесків у бюджетних закладах освіти…….. 153
Л.Я. Шевченко
Обліково-аналітичне забезпечення управління ресурсним потенціалом корпорацій в сучасних умовах…… 164
Л.Я. Шевченко, О.-Ф.З. Кєтінг
Особливості організації обліку та аудиту товарів в аптечному бізнесі……. 174
Л.Я. Шевченко, В.Ю Савенко, Ю.І. Ніколайчук
Актуальні питання обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками…… 183
М.Т. Шендригоренко
Організація обліку фінансових інвестицій в умовах корпоративної

системи управління на гірничо - збагачувальних підприємствах Криворіжжя…….. 192
М.Т. Шендригоренко, А.А.Кузьменко
Нематеріальні активи підприємства: актуальні питання обліку та напрямки вирішення…… 202
В.А. Шепелюк
Дефініція поняття та категорій що характеризують систему інтегрованого обліку для потреб бюджетування…….. 211
С.Б. Шипіна
Основні відмінності в принципах обліку між МСФЗ (IAS/IFRS) та ЗПБО США…….. 228
Ю.В. Штик, Н. Плис
Економічна сутність доходів від реалізації робіт (послуг) та їх проблематика..... 241
М.О. Юнацький
Аналіз проблемних аспектів формування облікової політики для потреб управління діяльністю корпоративних підприємств……..…… 251

РОЗДІЛ 2
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ КОНТРОЛЬНО - АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.

А.В. Драбаніч
Створення в обліку і звітності: факти шахрайства…….. 264
В.Н. Лемеш
Подготовка и переподготовка аудиторов в республике Беларусь: ретроспектива и пути совершенствования……. 281

РОЗДІЛ 3
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ю.Ф. Гудзь
Інформаційно-облікові ресурси для аналізу та оцінки економічного потенціалу переробних підприємств АПК……. 301
І.В. Замула
Аналітичне забезпечення управління виробництвом і реалізацією екологічно чистої продукції …….. 321
Н.В. Трушкіна
Економічний аналіз збутової діяльності вугледобувних підприємств України…….. 338

РОЗДІЛ 4
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Н.І. Демчук
Оцінка системи управління економічною безпекою виробничих підприємств…….. 347

А.В. Нікітіна
Теоретико-прикладні засади управління економічною безпекою підприємств в умовах глобалізаційних перетворень (на прикладі підприємств автомобільного транспорту)……. 356

РОЗДІЛ *5*

ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПРІОРИТЕТИ ЕФЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

С.В. Волосович
Гарантування сплати митних платежів суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності …….. 368
О.В. Неізвестна
Дослідження сучасного стану доходів місцевих бюджетів України …… 377
М.Ф. Плотнікова
Проблеми та перспективи підприємницької діяльності на сільських територіях ……. 390
Г.В. Самородченко
Методичні підходи до оцінки відтворення й використання людського капіталу…….. 398
В.И. Цуркану, И.Н. Голочалова
Концепция капитала в условиях различных моделей экономического развития……. 407

ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА ОБЛІКУ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ МЕНЕДЖМЕНТУ КОРПОРАЦІЙ

О.М. БРАДУЛ
доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування, ДВНЗ «Криворізький національний університет»

Наявність і функціонування великої кількості корпоративних підприємств з різним рівнем комп'ютеризації обліково-аналітичної інформації й оснащеності обчислювальною технікою і програмними продуктами вимагають розробки і застосування різних за змістом організаційних форм і методів комп'ютеризації обліку і аналізу.

Істотним недоліком корпоративних систем обробки і формування обліково-аналітичних даних є: по-перше, відсутність системного, комплексного підходу до теоретичних і методологічних проблем обліку і аналізу діяльності; по-друге, нехтування специфікою організаційної та виробничої структури корпорацій.

Так, існуюча структура комп'ютерної інформаційної системи обліку і аналізу виробничо-збутової корпорації «Смарт-груп» зображена на рис. 1.

Рис. 1. Існуюча структура комп'ютерної інформаційної системи управління діяльністю виробничо-збутової корпорації «Смарт-груп»

Така структура побудови комп'ютерної інформаційної системи управління не відповідає методології їх побудови, наприклад, в частині віднесення питань бюджетування до фінансового обліку, хоча це питання стосується управлінського обліку. Також, фінансовий облік є джерелом інформації для управління, тому віднесення питань управління основними засобами до компетенції фінансового обліку є некоректним. Тобто, порушено принцип системності, ієрархічності та відповідності структурної будови інформаційної системи

Крім того, в економічній літературі виділяють ще декілька проблем існуючих корпоративних систем (технічні, облікові та ін.) [1, с. 51].

Технічні проблеми.

Кількість користувачів. Може стати критичною для використання корпоративної інформаційної системи. Наприклад, якщо в офісі корпорації є 200–300 кінцевих користувачів програми 1С, то не гігабітні мережі, а ні доступи до сервера терміналів не запобігають «зависанню» і збоям системи. Програма не може нормально працювати з такою кількістю підключень.

Архітектура. У корпораціях, у більшості випадків, джерела і користувачі облікової інформації віддалені один від одного географічно. У такій ситуації прості облікові системи стають нездатними підтримувати актуальність даних для головної компанії.

На сьогодні це питання вирішують відмовою від роботи в он-лайн режимі. Кожна бізнес-одиниця має локально встановлений програмний комплекс, а материнська компанія отримує лише звітність. Але передача тільки звітності утворює новий комплекс проблем – облікових.

Треба зауважити, що локальна установка з повною синхронізацією даних можлива тільки в межах ERP- систем.

Облікові проблеми.

Несумісність обліково-аналітичних даних. Бізнес-одиниці мають право самостійно налагоджувати і впроваджувати інформаційну систему обліку. Виникає ситуація, коли в різних структурних підрозділах на один і той самий бухгалтерський рахунок відносяться різні за економічним змістом факти господарського життя корпорації.

У корпорації існує ситуація, коли бізнес-одиниці по-різному трактують положення облікової політики (податкові розрахунки, П(С)БО, МСФЗ).У чинному законодавстві описано декілька елементів облікової політики, по яких існують різні варіанти обліку. Розглянемо ці варіанти стосовно корпорацій, що функціонують у гірничо-металургійній галузі.

Невідповідність діючої системи бухгалтерського обліку і економічного аналізу на основі існуючих корпоративних інформаційних систем вимагає нових методологічних і теоретичних концепцій у розв'язанні проблем підвищення ефективності управління корпораціями. Такої думки дотримується К.Н. Нарібаєв [2]. Тому, другий підхід передбачає зміни в методології обліку і аналізу діяльності корпорацій, а через неї – реалізацію можливостей комплексної комп'ютеризації обліково-аналітичних функцій.

Зрештою, досягається найбільша ефективність, але для цього потрібна розробка гнучкої теоретико-методологічної основи комп'ютерної інформаційної системи обліку (КІСО) і комп'ютерної інформаційної системи аналізу (КІСА) діяльності корпорацій. Після перебудови і вдосконалення основних систем обліку і аналізу, розв'язуються їх конкретні підсистеми і задачі.

При системному підході до дослідження бухгалтерського обліку здійснюється перехід від дослідження окремих елементів до дослідження цілісних наборів елементів, підсистем і систем в цілому і з'ясуванню всіх істотних взаємозв'язків між ними.

Причиною актуалізації системного підходу в конкретних науках є можливість його використання при дослідженні закономірностей їх розвитку. Представлення досліджуваного об'єкта у вигляді системи і докладний аналіз структури його полегшують вивчення і моделювання дійсності.

В економіці й економічній науці досліджують конкретні, відносно самостійні системи, якими є управлінська і управляюча системи, система бухгалтерського обліку і економічного аналізу та ін. Всі вони пов'язані між собою.

По суті прояву системи тісно пов'язані між собою, вони утворюють складні системи (корпорації). Системи існують реально, тому необхідно досліджувати специфічні властивості кожної з них.

Управління корпорацією в цілому складається з таких функціональних систем: облік, контроль, аналіз, планування/ухвалення рішень, мотивація, організація виконання.

Управлінський цикл в корпорації є замкнутим (рис. 2.) і таким, що повторюється. Всі функції і системи управління важливі, відсутність на практиці будь-якої з них призводить до розриву управлінського циклу і значного зниження ефективності системи менеджменту.

Рис. 2. Цикл функціональних систем управління корпорацією

Залежно від виду бізнесу комбінації функціональних систем управління можуть варіюватися. Для промислової корпорації обов'язковим буде управління виробництвом – тоді як для торгових компаній або компаній обслуговуючих (телекомунікаційних, енергетичних, тепло- і газопостачання)

сферу управління виробництвом передбачено не буде, але може бути, наприклад, управління дистрибуцією для торгових компаній або управління технічним обслуговуванням і ремонтами власного устаткування для телекомунікаційних та енергетичних.

Для вирішення завдань управління все системне поле управління корпорацією, утворене функціональними системами управління, слід поділити на функції управління: облік, контроль, аналіз, планування, організація виконання (рис. 3.).

Отримана «матриця» дозволить корпорації чітко отримати будь-яку інформацію для розвитку власного бізнесу і виконання власних бізнес-завдань.

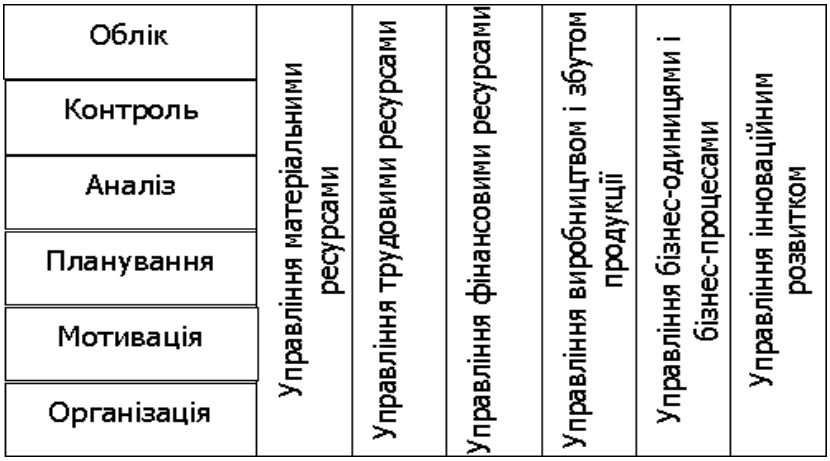


Рис. 3. Функціональні системи управління корпораціями

Схематично зв'язок функцій управління, інформаційної системи корпорацій, місця в ній обліково-аналітичного забезпечення і видів інформації зображено на рис. 4.

Рис. 4. Зв'язок функцій управління та інформаційної системи корпорації.

Для того, щоб зрозуміти, чи реалізовані функції обліку і аналізу в інформаційній системі корпорації, наскільки вони реалізовані та наскільки це відповідає бізнес-потребам, необхідно з'ясувати, яка структурна будова закладена в систему, як ці елементи взаємопов'язані між собою, які методи аналізу використовуються, які бізнес-об'єкти включені до системи. Це питання фактично є ключовим моментом при виділенні в комп'ютерній інформаційній системі підсистем і модулів завдань.

Якнайкраще поняття «система» визначається за допомогою таких категорій, як властивість, відношення і річ. При цьому особливе значення має їх комбінація, тобто виявлення атрибутивних параметрів системи. Атрибутивний системний параметр може мати два значення, одне з яких є позитивним.

На основі конкретних системних параметрів визначається системне представлення будь-яких економічних явищ. Згідно з методологією наукових досліджень, виділеними можуть бути види систем з відповідними характеристиками бухгалтерського обліку [3,4]. Це дозволяє розглядати їх як реально існуючі і практично значущі системні об'єкти.

Кожний тип системи в загальній класифікації систем виступає у вигляді системного параметра, а будь-яка досліджувана система є набором значень системних параметрів.

Таким чином, параметрична теорія систем і положення про подвійність системних описів дозволяють представити і дослідити будь-яке конкретне економічне явище системним чином, оскільки буде встановлений зв'язок між значеннями, що має не тільки теоретичне, але й істотне практичне значення. Значення параметрів є ще конкретнішими при їх поєднанні.

Отже, виводяться певні закономірності на емпіричній основі між системами або їх типами. Аналіз цих вірогідних закономірностей дає змогу встановити зв'язок існуючої конкретної системи з іншими системами, а також ряд властивостей, властивих цим системам.

Принципи параметричної теорії систем забезпечують велику пізнавальну реальність. Вони містять в собі нову схему пояснення, в основу якої покладено пізнання економічного явища як системи і виявлення його зв'язків.

Системний підхід особливо необхідний при дослідженні бухгалтерського обліку. Система бухгалтерського обліку надає інформацію про господарську діяльність корпорації апарату управління. Таким чином, процес ухвалення рішень системою управління тісно пов'язаний з процесом обробки та передачі інформації. При цьому бухгалтерський облік – це не тільки самостійна інформаційна, але і самостійна організаційна система [5].

На сучасному етапі розвитку економіки все більшого значення набуває вдосконалення методів і механізмів управління крупними господарськими одиницями, такими як корпорації. Особлива роль у розв'язанні цієї проблеми належить бухгалтерському обліку, як одній з систем спостереження,

групування, узагальнення, аналізу і передачі інформації про господарську діяльність.

Задоволення інформаційних потреб – головне призначення бухгалтерського обліку. Ефективність бухгалтерського обліку діяльності корпорацій значно підвищується, якщо його інформація є обґрунтованою, повною, своєчасною, динамічною і є складовою єдиної інформаційної системи.

В умовах комп'ютеризації стадій та етапів діяльності корпорацій повинні постійно удосконалюватися організаційні та методологічні основи ведення бухгалтерського обліку, отже важливе значення матиме комп'ютеризація елементів методу бухгалтерського обліку, можливості якого значно розширюються, організація точності та оперативності документообігу за стадіями технологічного процесу.

Це положення визначено як пріоритетний напрям державної політики в Указі Президента України «Про першочергові завдання щодо впровадження новітніх інформаційних технологій», що стосується розробки і впровадження корпоративних інформаційних систем управління підприємствами, в основу яких входить комп'ютерна інформаційна система обліку і аналізу діяльності корпорацій [6, с. 39].

Саме КІСО є тим оптимальним інструментом інформаційно-облікового забезпечення менеджменту корпорацій, адже в цій системі зберігається все основне, що входить в існуючу теорію і методологію організації обліку діяльності корпорацій, і своєю чергою, поєднується з сучасною теорією інформації (багаторозмірністю, інтерактивністю і можливостями баз даних).

Розроблена система вирішує коло зазначених питань через:

- наявність трирівневої архітектури системи, що включає сервер баз даних, сервер вкладок і клієнтську частину;
- єдину базу даних (або розподілену, із діючим механізмом реплікації даних);
- відкритість системи;
- використання реляційних СУБД і засобів CASE для проектування і розвитку системи;
- графічний користувацький інтерфейс.

КІСО дає можливість підвищити аналітичність обліку, вести його в масштабі реального часу, диференціювати звітні показники залежно від вигляду і рівня схвалюваних рішень, оперативно і гнучко реагувати на умови фінансово-господарської діяльності корпорації, що постійно змінюються, відкриває нові шляхи розробки і впровадження ефективнішої технології в практику [7, с. 41].

Таким чином, всі користувацькі системи працюють в єдиному інформаційному просторі корпорації і отримують достовірну інформацію всередині локальних мереж моментально, а від віддалених серверів із максимальною затримкою до 15 хвилин. Основна перевага КІСО полягає в

тому, що без додаткового програмування можна забезпечити її налагодження в умовах конкретної корпорації і змінити за вимогами часу.

Цей процес здійснюється за принципом «управління системою через трансформування елементів методу обліку», що є зміною облікової системи через зміну в способах реєстрації фактів господарського життя, на розроблених рахунках, і занесення їх до регістрів обліку та звітності.

Структура КІСО (комп'ютерної інформаційної системи обліку) діяльності корпорацій, побудована в операційній системі Unix Ware 7.1.1. і СУБД Oracle 9.i. (рис. 5).

БДНІ – база даних нормативної інформації;
БДФІ – база даних фактографічної інформації;
БД ІП – база даних інформаційної підсистеми.

Рис. 5. Концептуальна модель КІСО в інформаційній системі корпорації

Мета впровадження КІСО – створити на основі існуючої методології гнучку і пристосовану до спеціальних умов комп'ютерну інформаційну систему обліку діяльності корпорацій, яка б відповідала вимогам ефективного менеджменту, логіці побудови інформаційних систем і не суперечила б чинному законодавству.

Завдання побудови КІСО:

- встановити існуючі проблеми комп'ютеризації обліку діяльності корпорацій;
- визначити напрями вдосконалення існуючих проблем;

- побудувати концептуальну модель комп'ютерної інформаційної системи обліку (КІСО), в інформаційній системі корпорації;
- розробити елементи і структуру КІСО;
- зробити відповідні висновки.

Наступним центральним питанням побудови КІСО є формування підсистем бухгалтерського обліку і їх зв'язку з головною інформаційною системою.

Пропонуються різні варіанти рішень з погляду інформативності кожного з них, як обмін інформацією всередині системи, так і формування економічної інформації, необхідної для управління корпорацією.

Дослідження сучасних вчених-економістів довели, що недоліком в підході до комп'ютеризації бухгалтерського обліку на практиці є саме автоматизація його окремих розрізнених ділянок. Превалюють індивідуальний підхід і самостійна машинна реалізація. Це призводить до виникнення численних проблем і низької ефективності [8, 89].

Бухгалтерський облік діяльності корпорацій, як зазначалося вище, є системним обліком. Певні його задачі можуть розв'язуватися окремо, але вони взаємопов'язані інформаційними каналами, чим і забезпечується повнота вихідної інформації.

Саме тому, в КІСО нами виділено 5 основних підсистем обліку, що відповідають вимогам ресурсно-цільової моделі корпоратизації.

Як правило, при проектуванні і впроваджені комп'ютеризована підсистема обробки облікової інформації розділяється на комплекси задач, а останні, своєю чергою – на задачі, підзадачі і функціональні модулі.

Так, для бази даних інформаційної підсистеми «Облік фінансових ресурсів» виділені такі модулі завдань:

Облік касових операцій.

Облік банківських операцій.

Облік кредиторської заборгованості.

Облік дебіторської заборгованості.

Кожний із зазначених модулів завдань включає підзадачі. Наприклад, модуль «Облік дебіторської заборгованості» має у своїй структурі такі підзадачі:

- Облік рахунків за послугами промислового і непромислового характеру.
- Формування і друкування податкових накладних на рахунки-фактури й аванси.
- Введення та облік використання коштів за контрагентами в розрізі договорів і послуг, що надійшли як оплата за послуги промислового і непромислового характеру.

При цьому, вихідна інформація формується залежно від потреби в такій послідовності: у міру виникнення потреби – 35 документів; доба – 14 документів; місяць – 6 документів; рік – 5 документів.

Наведені в нормативних документах і літературних джерелах завдання бухгалтерського обліку складно пов'язуються між собою. Так, М.А. Волович і О.М. Островський [9] наводять 43 задачі і 155 підзадач, Б.Л. Якубова та І.В. Порецька [10] – 32 задачі і 88 підзадач. У переліку задач обліку діяльності корпорацій нами виділено 38 задач та 141 функціональна підзадача, що охоплюють усі об'єкти і процеси діяльності корпорацій, і відповідають показнику оптимальності.

Вони мають складну ієрархічну структуру, свої вхідні і вихідні інформаційні зв'язки та алгоритми вирішення. Цей підхід можна було б назвати правильним, але він є однобічним, оскільки в багатьох випадках проектування і впровадження починають з окремих задач і комплексів задач.

У результаті втрачається комплексність підходу до інформаційної системи обліку в цілому. Комплекси задач і підсистеми потім неефективно взаємодіють між собою, тому різко знижується загальна ефективність управлінської системи корпорацій.

Виходячи з цього, будувати КІСО необхідно саме в тій послідовності, яка запропонована вище, відповідно до системності і послідовності проектування інформаційних систем.

Таким чином, запропонована комп'ютерна інформаційна система обліку діяльності корпорації (КІСО) призначена для вирішення задач комп'ютеризації синтетичного та аналітичного обліку на розроблених рахунках корпорації, забезпечення оперативної обробки бухгалтерської інформації і діалогу із споживачами інформації, а також комп'ютеризації формування показників звітності.

Система реалізується як при введенні і виведені даних, так і при спеціальному пошуку (задовольняються стандартні і нестандартні запити). При цьому реакція системи відбувається в реальному часі.

Розроблений теоретичний підхід створення КІСО є основою для вирішення практичних проблем отримання необхідної управлінської інформації, що підтверджує необхідність обґрунтування теорії при використанні її в практиці.

Список використаних джерел:

1. *Прудковских В. Практика подготовки к внедрению ERP – систем // Корпоративные системы. – 2007. – № 4. – С. 51 – 53.*
2. *Нарибаев К.Н. Организация и методология бухгалтерського учёта в условиях АСУ / К.Н. Нарибаев. – М. : Финансы и статистика, 1983.– 134 с.*
3. *Білуха М.Т. Методологія наукових досліджень : підручник / М.Т. Білуха. – К. : АБУ, 2002. – 480 с.*
4. *Шейко В.М., Кушнаренко Н.М. Організація та методика науково-дослідницької діяльності : підручник / В.М. Шейко, Н.М. Кушнаренко. – [4-те вид., випр. і доп.]. – К. : Знання, 2004. – 307 с.*

5. *Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський облік: Концептуальні основи теорії : навч.–практ. посіб. / [Н.І. Верхоглядова, С.Б. Ільіна, В.П. Шило, О.М. Брадул]; за заг. ред. В.В. Сопко. – К. : Професіонал, 2004. – 180с.*
6. *Назаренко В.М. Оценка критериев оптимальности КИС производственных предприятий // Корпоративные системы. –2007. – № 2. – С. 39 – 42.*
7. *Мних Є.В., Брадул О.М. Концепція побудови комп'ютерної інформаційної системи обліку діяльності корпорацій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – Вип. № 4. – С. 41 – 45.*
8. *Татарчук М.І. Корпоративні інформаційні системи : навч. посіб. / М.І. Татарчук. – К. : КНЕУ, 2005. – 291 с.*
9. *Волович М.А. Организация бухгалтерського учёта с использованием типових проектных решений / М.А. Волович, О.М. Островський. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 224 с.*
10. *Якубова Б.А. Информационные связи задач бухгалтерского учёта / Б.А. Якубова, И.В. Порецкая. – М. : Статистика, 1979. – 158 с.*

КОНЦЕПЦИИ УПРАВЛЕНИЯ КАПИТАЛОМ И УЧЕТ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКОВ В КОНТЕКСТЕ МСФО

И.Н. ГОЛОЧАЛОВА,
канд. экон. наук, доцент Молдавской Экономической Академии
В.И. ЦУРКАНУ
докт. экон. наук, профессор Молдавской Экономической Академии

При модели экономики на базе ресурсов, усиливается значение капитала как источника формирующего непрерывный процесс деятельности организации. И поэтому ключевым моментом в части определения размера капитала обозначено распределение его прироста между держателями прав на пропорциональную долю этого дохода – собственниками финансового капитала (акционерами) и собственниками человеческого капитала (менеджерами). Эта пропорциональная доля представляет собой вознаграждение за использование финансового капитала в виде дивидендов и за использование человеческого капитала – в качестве вознаграждений на основе акций.

Известным фактом является то, что капитал исключительно экономическая категория и представление о нем меняется под воздействием модели экономического развития, находящее свое отображение в концепциях капитала (учета и менеджмента), которые формируют понятие, экономическую сущность капитала и изучают вопрос его стоимостной оценки. Поскольку вознаграждение как учетная категория является обязательством, то необходимо через призму эволюции рынка труда и капитала раскрыть причины и юридическое обоснование его возникновения

перед такими кредиторами организации как представители коллектива: вкладчиками капитала, топ-менеджерами и работниками и выделить те обязательства, исполнение по которым влияет на структуру капитала. На базе теоретических исследований, а также в контексте применения МСФО, аккумулирующих современные тенденции методологии бухгалтерского учета следует разработать механизм учета операций, связанных с вознаграждением работников, известного как вознаграждение на основе долевых инструментов.

Исследованию сложной проблемы оценки комплексных показателей капитала и прибыли посвящены работы таких известных западных ученых как: Д. Александер, Х. Андерсон, Э. Аткинсон, М. ван Бреда, Каплан, Б. Нидлз, М. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера, Дж. Хикс, Э. Хендриксен, Дж. К. ван Хорн. Вопросы оценки и распределения собственного капитала исследованы известными учеными Украины, России, Молдовы: Ф. Бутынец, В. Ковалев, М. Кутер, Я. Крупка, В. Палий, М. Пятов, Я. Соколов, В. Цуркану, К. Цыганков и др.

Отдельное внимание к проблеме оценки вознаграждений на основе акций и разработке механизма их учета уделено и авторами данного исследования.

Результаты этого экономического события должны найти отражение в финансовой отчетности ее составителя, на базе методологически верного механизма бухгалтерского учета. Исследование по обозначенной проблеме учета вознаграждений собственников человеческого капитала (топ-менеджеры) будет проведено согласно принципам современной методологии учета – методологии МСФО, по следующей схеме:

- причины возникновения обязательств перед держателями прав и работниками;
- юридическое обоснование возникновения обязательств перед держателями прав и работниками;
- общая характеристика концепций учета и менеджмента капитала;
- демонстрация механизма бухгалтерского учета операций, связанных с вознаграждением работников на основе долевых инструментов в контексте применения МСФО.

1. Причины возникновения обязательств организации перед держателями прав и работниками

В основу управления организацией положено отношение к капиталу как источнику формирующего непрерывный процесс деятельности. Исторически сложилось так, что капитал является комплексным показателем экономических прав собственников, а прибыль – комплексный оценочный показатель эффективности менеджмента, управляющего этими экономическими правами. Хотя в системе бухгалтерского учета формируется информация, и исчисляются эти комплексные показатели подтверждающие достижение цели хозяйствующего субъекта, которая выражена в виде формулы исчисления прибыли [22, с. 144]. Права собственников организации

многочисленны и разнообразны, но для бухгалтерского учета наибольший интерес представляют те из них, которые имеют отношение к распределению средств организации.

В этой ситуации возникает два вопроса тесно связанные с целями бухгалтерского учета: кто является получателем вознаграждения из чистой прибыли и как ее распределение в этом случае влияет на структуру капитала финансовой отчетности? Поскольку при начислении вознаграждения за счет распределения прибыли неотвратимо, при признании обязательства необходимо для каждого отдельного случая объяснить его экономическую сущность. Вопрос экономической сущности обязательств достаточно подробно рассмотрен авторами в работе: [20, стр. 146-178].

Известно, что причиной возникновения обязательства как экономической категории, является юридический акт, создающий абстрактного собственника – юридическое лицо (хозяйствующий субъект), имеющий длительное экономическое и юридическое существование. При определенных ситуациях на основе такого документа несколько лиц соглашаются объединить свои средства для того, чтобы извлекать доходы, которые впоследствии должны быть распределены между ними. Каждый из 3 участников объединения вносит свою долю имущества, права на которое им гарантируется в виде паев или акций. Эта совокупность прав в отношении участников объединения (реальных физических лиц) образует капитал хозяйствующего субъекта (абстрактного юридического лица).

В современном мире эти права, формирующие обязанность исполнения по отношению к их держателю, являющиеся компонентом обязательственного права, имеют большое значение, поскольку на их основе происходит не только начисление вознаграждения в виде дивидендов, но они дают своему держателю право участвовать в принятии решений, необходимых для эффективного функционирования юридического лица [14, с. 95-97]. Таким образом, элемент влияния (власти) добавляется к обязательственному праву участников объединения, которые становятся кредиторами юридического лица в суммах, пропорционально вложенным каждым из них средствам и степенью влияния обозначенного юридическим договором объединения [14, с. 98]. Согласно некоторым договорам происходит объединение не имущества физических лиц, а – капиталов юридических лиц, при котором участники главным образом интересуются деятельностью, которая объединяется.

Итак, созданное юридическое лицо живет своей “самостоятельной жизнью”: приобретает имущество, производит продукцию, получает кредиты и отчуждает принадлежащие ему средства, и в этом процессе у него появляется еще один кредитор – работники. Обязательства юридического лица, возникающие из трудового договора, существенно отличаются от обязательств, возникающих из договора объединения для акционеров или держателей доли, хотя известные черты сходства между этими видами обязательств имеются.

В первую очередь, участники объединения отличаются от работников тем, что им принадлежит капитал юридического лица и, что они коллективно руководят им, находясь в равном положении, друг к другу, тогда как работники, наоборот, находятся в его подчинении. Это отличие носит юридический характер. Второе и определяющее отличие, носящее экономический характер, заключается в следующем: труд как средство производства в процессе экономического оборота направлен на создание той части ценностей, которая предназначена для непосредственного потребления обществом, в то время как другая часть сохраняется, чтобы снова вернуться в сферу производства. Эта часть ценностей создается другим средством производства – капиталом и, как следствие способствует его приращению.

Следовательно, несмотря на то, что капитал юридического лица и труд работников являются средствами производства, но они представляют собой различные и дополняющие друг друга экономические категории, что отражается в их праве на вознаграждение:

- так как труд является переменной составляющей средств производства и трансформируется в конкретные ценности только в момент их создания, то вознаграждение за него для юридического лица является расходом вычитаемого из получаемых им доходов от потребления ценностей обществом, и тем самым уменьшающим чистый прирост капитала;
- капитал как средство производства представляет собой постоянную составляющую и его эффективное использование приводит к приросту собственного капитала. В этом случае вознаграждение вкладчиков юридического лица в виде дивидендов является вычетом из чистого прироста капитала – его распределением.

Однако со временем произошли изменения во взаимоотношениях капитала и труда, и для того чтобы их понять необходимо остановиться на всех изменениях, которые произошли в отношении права собственности на капитал.

2. Юридическое обоснование возникновения обязательств перед держателями прав и работниками

Если собственником капитала является реальное физическое лицо, то оно, как правило, вносит свой труд организатора, стимулируя, принадлежащие ему средства производства для эффективной деятельности его предприятия. Естественно, что его доходы создаются одновременно принадлежащим ему капиталом и выполняемой им работой организатора. Обязательства такого собственника перед работниками ограничиваются заработной платой, размеры которой определяются экономическими законами действующего рынка труда и капитала. Но, в организации, капитал которой принадлежит юридическому лицу – компании, все больше отдаляющейся от реальных лиц составляющих ее вкладчиков, происходят значительные изменения. Такое юридическое лицо представляет собой только абстракцию, которая поручает некоторым физическим лицам руководство организацией (менеджером становится лицо, назначенное

собранием, на котором представлены собственники акций или паев). Тот факт, что абстракция является собственником капитала, никак не связана с выполнением ею экономических функций в качестве собственника хозяйствующего субъекта с его способностями, навыками, знаниями – человеческим капиталом. Именно человеческий капитал был и остается наиболее важным для деятельности любой организации, поскольку руководитель (менеджер) вносит в него “жизнь”, координирует все процессы и обеспечивает эффективность деятельности.

Таким образом, результаты деятельности менеджеров, под которыми сегодня понимают человеческий капитал, находится в зависимости от капитала юридического лица, современная трактовка которого – финансовый капитал, и наоборот, размер финансового капитала становится зависимым от человеческого капитала.

Выделение человеческого капитала как функции менеджмента обусловлено реальностями экономического развития в результате, которого произошло отделение собственности от управления. Вследствие персонифицирования собственника финансового капитала (одно лицо), и управляющего собственностью (другое лицо), раздвоился капитал, образуемый из двух источников – со стороны собственников в качестве их 5 вкладов, и со стороны управляющих, которые становятся наемными работниками капитала, призванные эффективно управлять организацией с целью приращения капитала. И если собственник финансового капитала участвует в распределении прироста капитала (прибыли) и получает вознаграждение в виде дивидендов, то и собственник человеческого капитала должен участвовать в этом процессе. Менеджмент придерживается широкого взгляда, подчеркивая важность учета долей в прибыли не только для акционеров, но и для других лиц.

Эффективность человеческого капитала менеджмента проявляется в максимизации прибыли отчетного периода, которая в результате качественного разделения капитала количественно разделяется на дивиденды собственникам капитала, прибыль, которая направляется на поддержание непрерывности деятельности и вознаграждение управляющим в виде премии, опционов на покупку долей участия (акций).

Такая взаимосвязь и взаимозависимость финансового и человеческого капитала отвечает экономической трактовке капитала, возникшей в рамках американской школы теории учета (Ч. Шпруг). Модель Ч. Шпруга считается исходной точкой современной теории бухгалтерского учета [15, с. 185-200].

3. Общая характеристика концепций учета и менеджмента капитала

Поскольку в теориях учета сущность капитала достаточно полно раскрыта в специальной экономической литературе [5], [16], [17], [18], и широко исследуется в контексте изменений в методологии учета [4], [6], [9], [23] и др., приведем краткую характеристику учетной концепции капитала, оказавшей действенное влияние на современную методологию учета, и

известную как модель Ч. Шпруга. Согласно этой модели, в общем смысле капитал – это то, что я стою [15, с. 196]. Расширим эту трактовку, принимая во внимание причины изменения капитала: финансовый капитал – это то, что стоят вкладчики (акционеры), прибыль – это то, что стоят менеджеры и собственно капитал вкладчиков. Данная экономическая трактовка получила дальнейшее развитие в двух интерпретациях: персоналистической школы, вторая – институалистской школы, расхождения которых связаны с позицией в отношении счетов «Капитал» и «Прибыль и убытки». Поскольку объектом исследований и разногласий этих научных направлений являлся капитал организации и его важный компонент – финансовый результат, в таблице 1 приведем обобщенную характеристику этих двух школ.

Согласно учению персоналистов капитал организации – это собственный капитал. Отметим, что школа персоналистов была ближе идеям Ч. Шпруга.

Такая экономическая трактовка капитала в современной методологии учета принята базовой, хотя в настоящее время существует множество ее интерпретаций: чистые активы, интерес собственников, собственные источники средств, остаточный интерес в активах, разница между активами и кредиторской задолженностью и др.

Таблица 1

Содержание капитала в контексте эволюции модели Ч. Шпруга

Критерии характеристики	Персоналисты	Персоналисты
Сторонники концепции баланса	Статической	Динамической
Цель учета	Определение финансового положения	Исчисление финансового результата
Основное равенство	Капитальное: Активы – Обязательства = Капитал	Балансовое: Активы = Обязательства + Капитал
Пассивы	Источники финансирования	Собственные средства организации и его кредиторская задолженность
Капитал	Собственный – задолженность организации перед собственниками	Совокупный – капитал организации
Прибыль (убытки)	Часть капитала, счет лишен самостоятельности, отражается на субсчете балансового счета «Капитал»	Центральное значение, отдельный счет
Дивиденды	Уменьшение капитала как выплаты по обязательственному праву на долю собственности	Расходы организации
Модель оценки	Сторонники переоценки с ее отражением в составе капитала	Сторонники оценки по себестоимости

Взгляд на прибыль	Сторонники экономической прибыли	Сторонники бухгалтерской прибыли

Источник: разработано авторами на базе [14]

Итак, модель капитала Ч. Шпруга, а также концепция поддержания размера финансового капитала, согласно, которой прирост капитала (прибыль) представляет собой увеличение капитала на конец периода только после сохранения размера первоначального капитала [1, с. 92-95], продолжили свое развитие и были положены в основу методологической структуры капитала в системе МСФО. Известно, что алгоритм расчета прибыли зависит от поставленных целей (экономических или бухгалтерских), но основополагающим подходом исчисления прибыли признана концепция поддержания капитала, отражающая все изменения произошедшие за период. Согласно этому подходу, принятому МСФО, формирующее капитал балансовое равенство трансформируется в следующее уравнение:

Активы – Обязательства = Капитал на конец периода,
где: Капитал на конец периода = Капитал начальный ± Операционный финансовый результат ± Поправки поддержание капитал – Выплаты **(1)**

Поскольку собственный капитал является центром правовых и экономических отношений организации со своими участниками, то необходимо было установить методологическую основу формирования информации о капитале организации в учете и отчетности на основе определенного классификационного признака.

Для этого был установлен состав собственного капитала организации, понятного собственникам и потенциальным инвесторам, и кредиторам, что позволило осуществлять раздельное отражение операций на счетах организации и счетах его владельцев (что впоследствии получило название принципа автономности предприятия).

Одним из первых кто предложил ввести отдельный счет для собственного капитала на базе структуры баланса был Дж. Чербони. Согласно этой идее акцент поставлен на счета активов и агентов/корреспондентов, а счет собственника имел второстепенное значение. Такого же подхода придерживался и другой итальянский исследователь Ф. Беста, заслугой которого является классификация элементов капитала, исходя из источников их образования и целевого назначения [15, с. 205]. В основу этого учения положена идея, что вложения в организацию представляют собой фонд, состоящий из отдельных элементов, каждому из которых выделяется отдельный счет. Счета в свою очередь подразделялись на прямые (активы и обязательства) и производные (собственный капитал). Таким образом, автор теории фондов всю совокупность счетов собственного капитала противопоставлял его имущественным элементам. Все бухгалтерские записи приводят к изменению

стоимости фонда. Склонность к статической трактовке счетов капитала наблюдается в научной школе персоналистов (см. табл.1) и в учении Э. Пизани, который разделил счета на статические (счета собственника) и динамические (счета материального воплощения чистого имущества).

Смещение акцента в сторону экономического содержания хозяйственных событий потребовало разработки экономической классификации имущества, которая легла в основу подробной классификации счетов бухгалтерского учета сформированной французскими учеными Е. Леоте и А. Гильбо. Ими были введены безличные счета капитала (резервы, фонды, регулирующие счета, и др), в результате чего все счета, в том числе счет собственного капитала, приобрели динамический характер [15, с. 208].

Сегодня, как правило, в рамках собственного капитала выделяют счет стартового (уставного) капитала и прибыль [8, с. 183], [18, с. 469], направленную на расширение деятельности организации. Кроме указанных составляющих собственного капитала принято относить резервы организации [1, с. 387], совокупность которых представляет собой как сумму нераспределенной прибыли прошлых лет, так и прибыли отчетного периода, зарезервированной с определенной целью.

Абстрагируясь от внешних факторов воздействия в деятельности организации (изменения суммы уставного капитала в законодательном или ином порядке, целевые поступления от третьих лиц, изменения сумм добавочного капитала в результате переоценки основных средств или эмиссионной деятельности), следует признать, что наибольшую ценность для пользователей отчетности представляют показатели изменений нераспределенной прибыли вместе с показателями резервов, уменьшающих чистую прибыль. Именно поэтому в основу структуры собственного капитала в балансе положено разделение информации о нераспределенной прибыли и сформированных из нее специальных резервов. Этот подход нашел свое отражение в системе МСФО и в юрисдикциях многих стран, в том числе и Республики Молдова [26].

Как ранее было отмечено, МСФО регламентирует представление собственного капитала по следующим статьям:

- акционерный капитал и эмиссионный доход;
- резервы, создаваемые из нераспределенной прибыли;
- нераспределенная прибыль;
- резервы по переоценке [25].

Особенно усилились дискуссии в части отражения в учете выплат из прироста капитала при возникновении операций, связанных с вознаграждением работников. Эти операции заключаются в том, что некоторым категориям работников, особенно руководителям высшего звена и директорам, предоставляется пакет долевых инструментов (акции организации или опционы на их получение) в качестве вознаграждения за труд. Предоставляется такой компенсационный пакет обычно за

качественное корпоративное управление, что является современной тенденцией, подразумевающей внедрение долгосрочных программ участия руководителей организации в ее капитале для устранения конфликта экономических интересов и обеспечения согласованных управленческих действий между ними и акционерами. Одним из преимуществ такой формы вознаграждения за труд является позитивное воздействие на совокупный отток денежных средств организации, а недостатком – отсутствие достаточно надежной единой методики оценки опционов для достижения цели финансовой отчетности, несмотря на то, что в целом соблюдается правило оценки по справедливой стоимости [13, с. 2407-2411].

Однако с появлением новых видов ценных бумаг – комбинированных финансовых инструментов дающих право выбора вида вознаграждения менеджерами и, которые разрушают обычное представление о собственном капитале и кредиторской задолженности, так как их вначале нельзя однозначно отнести ни к капиталу, ни к кредиторской задолженности. В этом контексте возникает проблема классификации финансовых инструментов (опционов, прав, варрантов) и их компонентов, поэтому необходимо обратиться к широкому представлению капитала и рассматривать его в структуре всех участников имеющих различные права, которые определяются сроком и величиной предъявления, порядком исполнения, степенью влияния держателя прав на процессы управления, степенью участия в прибыли.

Теории учета исследуют права, приоритеты и сокращение собственного капитала в контексте различий между собственным и заемным капиталом, что обычно сводится к трем моментам: уровень приоритетности прав; степень определенности суммы, которая должна быть получена держателем ценной бумаги; дата получения платежа.

Однако, обращает на себя внимание необходимость представления в финансовой отчетности показателей формирующих капитал, которые характеризуют динамику его изменения, демонстрируют эффективность управления организацией и позволяют оценить права собственников.

Уже известно, что капитал является комплексным показателем экономических прав собственников, а прибыль – комплексный оценочный показатель эффективности менеджмента этих экономических прав. В системе бухгалтерского учета формируется информация, и исчисляются эти комплексные показатели, однако цель – прибыль, представлена в виде формулы ее расчета. Приведем разъяснение сказанного.

Согласно современной методологии учета собственный капитал, трактуется как справедливая доля участия тех, кто предоставил организации свои свободные ресурсы с целью получения дополнительного дохода. Однако, в том случае, если кредиторская задолженность рассматривается как часть капитала организации, а прибыль является доходом на весь капитал, то каждый собственник доли в совокупном капитала (акционер, кредитор, работники, государство) на базе своих прав требования, претендует на

получение свой справедливой доли по результатам распределения дохода на капитал – прибыли.

Варьируя трактовку капитала (собственный капитал или капитал), а также методы оценки собственности (балансовой, текущей, справедливой) можно получить различные определения прибыли. В этой ситуации возникают вопросы тесно связанные с целями бухгалтерского учета: кто является получателем чистой прибыли, каким образом оценить распределяемую долю и какой в механизм учета распределения прибыли? Как выше было подчеркнуто, с точки зрения бухгалтерского учета наиболее проблематичным является вопрос установления модели отображения операций связанных с изменением структуры капитала при распределении прибыли организации.

Именно начисление вознаграждения работников на основе акций и меняет структуру капитала. Для ответа на вопрос, при каких обстоятельствах работники имеют право на вознаграждение в виде дивидендов, и каким образом может осуществляться оценка распределяемой прибыли, обратимся к различным концепциям капитала с позиции менеджмента. Среди них следует выделить теории: собственности, хозяйствующей единицы и остаточного капитала, предприятия и фондов. Отдельное внимание уделяется учеными-экономистами [18] концепциям капитала с позиции менеджмента, а также исследованию вопроса их применения [7], [11], [20]. В контексте раскрытия проблемы учета вознаграждений на базе обыкновенных акций, считаем целесообразным привести краткую характеристику каждой из этих теорий.

В рамках **теории собственности** собственный капитал разделяют на две категории: инвестированный капитал и нераспределенная прибыль, который рассматривают чистые активы. Инвестированный капитал представляется обыкновенными и привилегированными акциями по их номинальной стоимости и капиталом, оплаченным сверх номинала, который в свою очередь также может быть разделен по источникам образования. Как правило, согласно этой теории собственный капитал в балансе не отражал ни текущую, ни рыночную оценку, ни иную оценку организации для собственника, то есть оценивается по балансовой стоимости. Сумма, отраженная в отчетности представляет собой лишь разницу между бухгалтерской оценкой активов и кредиторской задолженностью организации. Наиболее приемлема теория собственности для единоличных хозяйств, поскольку при этом имеет место непосредственная связь между управлением хозяйственной деятельностью и собственностью [18, с. 481]. В соответствии с подходом собственника обычно считается, что чистая прибыль – это чистый доход (выгода), относящийся к акционерам и другим собственникам организации. Концепция собственности и капитала предполагают, что организация как хозяйствующая единица изолирована от личных интересов собственников. Теория хозяйствующей единицы.

Теория хозяйствующей единицы, рассматривает деятельность отдельно от собственников, и предполагает, что учредители и вкладчики необязательно связаны с существованием организации [18, с. 482]. При этом считается, что функционирование этой единицы направлено, прежде всего, на соблюдение интересов вкладчиков капитала, поэтому и акцент этой теории сосредоточился на собственности. Активы рассматриваются как средства, находящиеся в распоряжении собственника – юридического лица, а кредиторская задолженность как его обязательства. Капитал в исходном балансовом уравнении как чистое благосостояние собственника представляет собой чистую собственность организации для ее собственника, которая в момент образования юридического лица равна сумме средств, инвестированных собственником.

В процессе хозяйственной деятельности капитал определяется суммой начальных и дополнительных инвестиций, а также накопленной чистой прибыли за минусом изъятия капитала собственником и чистых убытков. Так как активы – это права организации на получение будущих доходов в виде товаров, услуг, денежных поступлений, то их стоимость должна отражать оценку возможных доходов, которые должны быть получены организацией.

Главная разница между кредиторской задолженностью и собственным капиталом состоит в том, что права кредиторов могут быть определены независимо от оценки организации, в то время как права акционеров измеряются оценкой первоначально инвестированных активов и реинвестированной прибыли с учетом последующих переоценок. Несмотря на то, что вклады держателей акций и кредиторов учитываются отдельно друг от друга, в совокупности они представляют капитал организации.

Согласно данной концепции, чистая прибыль – как разница между доходами и расходами начисляется непосредственно собственнику и отражает увеличение его благосостояния, а, следовательно, и капитала [18, с. 482]. Выплаченные дивиденды представляют собой изъятия капитала, а нераспределенная прибыль – часть совокупной собственности. В то же время проценты по займам – это расходы собственника, их следует вычитать при расчете чистой прибыли. Другими словами, прибыль акционеров может быть определена как прирост капитала, то есть объявленные дивиденды за минусом новых инвестиций в капитал и плюс изменение стоимости акций. Эта теория находит свое применение и в бухгалтерском учете корпораций, где чистая прибыль трактуется как чистая прибыль акционеров.

Однако, строгое следование концепции хозяйствующей единицы предполагает, что проценты по займам надо рассматривать как распределение прибыли, а не как расходы. Такой подход юридически воплощен в корпорации.

Однако сумму чистой прибыли можно представить в зависимости от концепции более широкому или более узкому кругу пользователей. Одним из примеров более узкой трактовки прироста капитала как результата эффективного использования капитала является **теория остаточного**

капитала. Один из последователей идей Ч. Шпруга и лидер школы персоналистов В. Патон, считал, что в соответствии с теорией хозяйствующей единицы остаточный капитал представляет собой одну из разновидностей капитала. Концепция остаточного капитала [18, с. 483] направлена на обеспечение необходимыми данными держателей обыкновенных акций для принятия ими инвестиционных решений. Для акционерных обществ срок существования не определен, а текущая стоимость обыкновенных акций определяется, прогнозом дивидендов, которые, в свою очередь, зависят от совокупных предстоящих поступлений за минусом определенных договорных обязательств, платежей некоторым вкладчикам капитала. Тенденция оценки инвестиций может быть определена на основе динамики остаточного капитала с применением оценок по текущей стоимости. Считается, что держатели обыкновенных акций имеют права на остаточный капитал в прибыли и сумму чистых активов при ликвидации организации. Капитал, вложенный держателями обыкновенных акций, должен быть представлен отдельно от капитала других акционеров и вкладчиков. Другими словами, держатели обыкновенных акций могут получить прибыль только после всех выплат держателям привилегированных акций и другим кредиторам.

Эта концепция положена в основу формирования функционирующего капитала и дивидендной политики. Существует несколько подходов к выбору дивидендной политики: традиционный подход и остаточного капитала [12, с. 314]. При традиционном подходе к структуре капитала оптимальной считается средняя прибыль на одну обыкновенную акцию, которая считается максимизирующей. Остаточная теория распределения дохода предлагает выплачивать дивиденды исходя из суммы, оставшейся после совершения всех возможных инвестиций и прочих производственных процессов. Поэтому, в иные годы дивиденды по обыкновенным акциям будут значительны, а в некоторые – вообще не начисляются. Этот риск принимают на себя акционеры, владеющие обыкновенными акциями. Возникает вопрос, почему так происходит? Попытаемся ответить на этот вопрос. Часть собственного капитала включает в себя капитал, вложенный кредиторами и держателями привилегированных акций. В тех случаях, когда организация имеет значительные убытки, доля в совокупном капитале держателей обыкновенных акций может оказаться равно, нулю и тогда доля держателей привилегированных акций и облигаций будет определяться как остаточная. С позиции теории предприятия организация представляет собой более широкое, хотя и менее четкое для практического применения понятие, чем хозяйствующая единица. Согласно этой **теории организация** – это социальное образование, деятельность которого направлена на удовлетворение интересов многих социальных групп, к которым можно отнести помимо акционеров и кредиторов, работников, клиентов, государственные органы, а также общественность [18, с. 485]. В отношении современной корпорации она должна учитывать влияние на свою

деятельность различных социальных групп и общество в целом. Крупная корпорация не может функционировать только в интересах акционеров, предполагая, что интересы других социальных групп будут защищены благодаря конкуренции. В данном случае наиболее подходящей трактовкой прибыли выступает концепция добавленной стоимости: совокупный прирост стоимости представляет собой рыночную оценку товаров и услуг, произведенных организацией за минусом стоимости товаров и услуг приобретенных у других организаций.

Прибыль как добавленная стоимость включает в себя все платежи акционерам в виде дивидендов, проценты по кредитам, заработную плату работников, налоги выплачиваемые государству и нераспределенную прибыль:

- включение налогов на прибыль в состав чистой прибыли организации опирается на представление о том, что организация платит налоги от имени акционеров;
- проценты, дивиденды и налоги составляют распределение прибыли, а не вычитаются из нее;
- акционеры, кредиторы и государство являются получателями чистой прибыли.

С точки зрения бухгалтерского учета это означает, что организация отвечает за правильность отчетных данных не только перед акционерами и кредиторами, но и перед общественностью. Однако, как отмечает Э. Хендрексен, проценты и дивиденды имеют отношение к финансированию, но налоги на прибыль однозначно нельзя отнести, ни к финансовым, ни к операционным расходам и достаточно специфично рассматривать их с позиции распределения прибыли [18, с. 485].

Теория фонда не принимает во внимание персональную взаимосвязь организации и его собственника и не персонализирует организацию как абстрактную экономическую и юридическую единицу. Взамен этого теория фонда рассматривает хозяйствующую единицу, которая носит название фонда включающего в себя некоторую совокупность активов и обязательств, а также ограничений представляющих определенную экономическую деятельность. Инвестированный капитал выступает юридическим и финансовым ограничением на использование средств, то есть он должен оставаться неизменным пока не будет получено указание о частичной или полной ликвидации. Нераспределенная накопленная прибыль – это также ограничение на использование активов только в определенных целях. Таким образом, капитал фонда выступает ограничениями предписываемыми юридическими, договорными, административными или финансовыми соображениями. Концепция фонда широко применяется в государственных и некоммерческих организациях [18, с. 486]. Концепция прибыли хотя и не противоречит концепции фонда, но теряет свое главенствующее значение.

Обобщая вышеизложенное, представим в таблице 2 трактовку капитала как комплексного показателя прав собственности во взаимосвязи с распределением прибыли в контексте теорий управления капиталом.

Таблица 2

Экономическая трактовка капитала на базе теорий управления капиталом

Теория капитала	Трактовка капитала	Капитальное равенство	Концепция прибыли	Распределение прибыли
собственности	Капитал – это чистое благосостояние собственника и представляет собой чистые пассивы учредителей	Активы – Обязательства = Собственный Капитал	чистой прибыли акционеров	дивиденды собственникам как изъятие, нераспределенная прибыль, как совокупная собственность
хозяйствующей единицы	Капитал – это обязательства перед собственниками хозяйствующей единицы	Активы = Капитал, где Капитал = Сумма долей + Реинвестированная прибыль	прибыль хозяйствующей единицы	налог на прибыль и дивиденды собственникам как изъятие, реинвестируемая прибыль
остаточного капитала	Капитал – это остаточная доля владельцев обыкновенных акций	Активы – Некоторая часть капитала = Остаточный капитал	чистой прибыли на обыкновенные акции	в будущем (при ликвидации) в виде дивидендов
предприятия	Капитал – это чистое благосостояние предприятии и представляющее собой долевой интерес акционеров и других социальных групп	Активы = Капитал	добавленной стоимости	проценты, дивиденды, налоги, вознаграждение
фонда	Капитал представлен ограничениями юридического, договорного, административного или финансового характера	Активы = Ограничения	прибыль хозяйствующей единицы, но не имеет значения	отсутствует

Источник: разработано автором на базе [18]

Анализ проблематики связанной с учетом собственного капитала подтверждает тесную взаимосвязь между концепциями управления капиталов и бухгалтерским учетом операцией, связанных с его распределением. Авторами, исследующими данный вопрос, акцент поставлен

на таких проблемах как выбор модели учета при изменении стоимости капитала [6, с. 145-147], установление методологии учета изменений собственного капитала при его перераспределения на базе стандартизации [9, с. 27-29], определение схемы учета в зависимости от классификации счетов [24]. По нашему мнению, наибольший интерес представляет установление механизма учета вознаграждения работников за вложенный человеческий капитал, известный в системе учета как вознаграждение на основе акций.

4. Демонстрация механизма бухгалтерского учета операций, связанных с вознаграждением работников на основе долевых инструментов в контексте применения МСФО

В обычных условиях держатели долговых ценных бумаг имеют приоритет при получении периодического дохода и при погашении долга перед держателями обыкновенный акций, которые имеют остаточные права, то есть могут претендовать на активы после погашения организацией долга перед кредиторами. Если для заимодавцев сумма величина долга и срок погашения определен достаточно точно, то для акционеров организации ни сумма, ни сроки возмещения вложенного капитала неизвестны.

Именно этот подход положен в основу практики ведения финансовых операций по вознаграждениям менеджеров, согласно которой расчеты по вознаграждениям производятся путем предоставления собственных долевых инструментов. Если согласно договорному соглашению организация выпускает фиксированное число собственных долевых инструментов (обыкновенных акций) в обмен на услугу, то такой договор является долевым инструментом. Если договор содержит обязательство организации выплатить денежные средства, то такой договор является обязательством, представляемым в отчетности по справедливой стоимости суммы погашения. Считаем уместным указать на соответствие данного подхода общеэкономическому рассмотренному выше.

Базовым стандартом, регламентирующим порядок признания и отражения в отчетности операций по расчетам с работниками, путем предоставления вознаграждения в виде долевых инструментов является International Financial Reporting Standard (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях», в котором приводятся следующие определения:

- долевой инструмент – это договор, который подтверждает право на остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств.
- опцион на акции – это договор, который предоставляет его владельц право, а не обязанность, подписаться на акции организации по фиксированной цене или определяемой цене в течение определенного периода времени.
- сделка с выплатами, основанными на акциях, расчет по которой производится долевыми инструментами – это сделка, при которой организация получает товары или услуги в обмен на долевые инструменты организации (включая акции и опционы на акции), путем принятия на себя

обязательства перед их поставщиком в размере, зависящем от цены на акции или иных долевых инструментов [25].

Однако при проведении некоторых операций по расчетам с работниками долевыми инструментами достаточно сложно определить, какая статья Отчета о финансовом положении будет подвергнута изменениям: обязательство перед работником или акционерный капитал. В этой ситуации составитель отчетности должен руководствоваться профессиональным суждением, сформированным не только в части положений базового стандарта, но и в части экономических теорий о сущности обязательств [21, с. 204-210].

Правила признания, используемые в IFRS 2, основаны на методе “даты оказания услуг”, то есть приобретенные (полученные) товары (услуги) отражаются в момент их фактического приобретения (получения). Обычно заключение сделки с выплатами, основанными на акциях, приводит к признанию расходов отчетного периода, за исключением случаев, когда эти выплаты могут быть отражены как активы. Стандарт отмечает, что, как правило, услуги не могут рассматриваться как активы, и, следовательно, начисление вознаграждения работника за труд приводит к признанию расходов [25]. Выплата работнику на основе долевых инструментов осуществляется только после наделения его правами, что происходит в момент выполнения оговоренных требований работодателя в отношении работника, к которым относятся:

1) непрекращение работы – от контрагента требуется непрекращение работы в течение определенного срока (например, если работнику предоставляется опцион на акции с условием проработать в организации три года, наделение правами по предоставленному вознаграждению происходит через три года с момента предоставления, если работник все еще работает);

2) результативность – либо контрагент должен достичь личных целевых показателей либо сама организация должна добиться определенных целевых показателей с участием контрагента. Такими целевыми показателями являются: целевая прибыль или прибыль в расчете на акцию; целевая цена на акцию; совокупная акционерная прибыль. Согласно IFRS 2 работниками организации является весь управленческий персонал – сотрудники, имеющие полномочия и несущие ответственность за планирование, руководство и контроль над деятельностью организации, включая членов Совета директоров, не являющихся сотрудниками организации. Вопросы учета вознаграждений работников на основе долевых инструментов рассмотрены в работе: [19, с. 202-219].

Практическая часть исследования заключается в установлении механизма учета вознаграждений работников на основе прироста капитала, которая представлена следующими иллюстрациями.

Иллюстрация 1. Компания предоставила каждому из 10 сотрудников управления за оказанные ими услуги с 1 января 201N-3 года по 100 долевых

инструментов (опционов) на приобретение обыкновенных акций, номинальной стоимостью 10 евро. Справедливая стоимость опциона – 50.50 евро, которая определена исходя из информации активного рынка ценных бумаг, а цена его исполнения 3 евро (рыночная стоимость обыкновенной акции на дату наделения правами – 10 евро). При исполнении опциона сотрудник получает право на приобретение 5 обыкновенных акций по льготной цене (цена исполнения).

Вступление в права исполнения опционов и владения акциями определяется условиями работы в течение четырех лет и увеличением прибыли до налогообложения на 15 %. По прогнозам Компании 20% сотрудников уволятся в течение четырех лет.

В соответствии с правилами IFRS 2, порядок бухгалтерского учета вознаграждений на основе долевых инструментов включает:

− определение на дату предоставления вознаграждения его справедливой стоимости. Так, общая сумма затрат на вознаграждение составила 44 400 евро (8 [1] × 100 × 55.50 евро), где:

8 – количество сотрудников обладающих правами на исполнение опциона;

100 – количество опционов одного сотрудника по его вознаграждению за корпоративные услуги;

− исчисление на каждую отчетную дату до момента наделения правами расходов отчетного периода, подлежащих отражению в Отчете о совокупном доходе, с использованием информации о справедливой стоимости опциона, наилучшую оценку фактического количества вознаграждений, и истекшую часть срока наделения правами. Расходы по каждому отчетному году составили 11 100 евро (8 × 100 × 55.50 евро × ¼);

− проведение анализа ситуации на предмет выявления изменений по вознаграждениям за период наделения правами. Так как изменения места не имели, бухгалтерские корректировки не проводятся;

− отражение в Отчете о совокупном доходе за 201N год расходов по их совокупной сумме за минусом уже начисленных расходов в предыдущих периодах. В 201N году сумма расходов составила 11 100 евро (44 400 евро – 33 300[2] евро).

В IFRS 2 отсутствуют конкретные рекомендации, по каким статьям Отчета о финансовом положении (баланс) следует отражать долевые инструменты, за исключением указания на их представление в разделе «Собственный капитал».

Поэтому признание долевых инструментов, являющихся результатом вознаграждения за корпоративные услуги целесообразно отражать следующим образом:

- базовый вариант – по статье «Эмиссионный доход» с использованием открытых субсчетов «Размещение опциона» и «Дополнительная эмиссия»;

- альтернативный вариант – по статье «Резервы, предусмотренные уставом»

1. По оценке Компании 2 сотрудника (20% × 100/100%) уволятся в течение четырех лет, потеряв при этом свои права по исполнению опциона. Информация об остальных 8 сотрудниках (10 – 2) позволяет определить количество фактических опционов из чего, и рассчитываются совокупные расходы по вознаграждению.

2. Совокупные расходы по предыдущим периодам составили 33 300 евро (8 × 100 × 55.50 евро × ¾), где ¾ - истекшие три года из четырех установленных лет.

После наделения правами на вознаграждение работников никаких корректировок не осуществляется.

В бухгалтерском учете на основе данных ситуации производятся следующие записи (табл. 3).

Таблица 3

Бухгалтерские записи для учета расчетов с сотрудниками долевыми инструментами

№	Содержание операции	Корреспондирующие счета			
		Дебет	Сумма, евро	Кредит	Сумма, евро
1	Признаны расходы по вознаграждению долевыми инструментами[3]	Финансовые расходы по вознаграждениям	11 100	Эмиссионный доход	11 100
2	Сумма увеличения акционерного капитала от наделения правами[4]	Дополнительная эмиссия	40 000	Акционерный капитал	40 000
3	Поступили денежные средства от наделения правами	Текущие счета	20 000	Дополнительная эмиссия	20 000
4	Закрытие субсчета “Размещение опциона”	Эмиссионный доход	20 000	Дополнительная эмиссия	20 000
5	Закрытие субсчета “Размещение опциона”	Эмиссионный доход	24 400	Эмиссионный доход	24 400

Источник: разработано авторами

Выбор модели бухгалтерского учета зависит от совпадения даты предоставления права с датой наделения правами [13, с. 2410]. Если даты не совпадают, то общая величина вознаграждения работников долевыми инструментами рассчитывается исходя из их справедливой стоимости, без учета эффекта условий наделения правами. Для отображения в учете такой операции открывается отдельный субсчет либо к счету «Эмиссионный доход», либо к счету «Резервы, предусмотренные уставом». Эмиссия акций

отражается путем закрытия субсчета «Размещение опциона», на котором учитывается источник формирования затрат на вознаграждение работников.

Если право на долевой инструмент предоставляется работнику за уже выполненную работу, то работник одновременно вступает в права на исполнение договора и реализовывает его путем приобретения акций по льготной цене. В этот момент в бухгалтерском учете признаются расходы на вознаграждение в корреспонденции со счетом «Акционерный капитал».

Иллюстрация 2. В январе 201N года топ-менеджерам компании предоставляется право выбора вознаграждения: 500 акций через год работы или сумма денежных средств, определенной на основе рыночной стоимости 420 акций на дату вступления прав в силу исполнения.

3 В течение срока наделения правами с 201N-2 года по 201N год в каждом отчетном периоде составляется аналогичная бухгалтерская запись, при этом следует помнить, что совокупные затраты на вознаграждение составили 44 400 евро.

4 Стоимость дополнительной эмиссии определяется исходя из номинальной стоимости обыкновенной акции (10 евро) и количества, согласно условиям наделения правами, разрешенных к выпуску (4 000 акции), которые определены так: 100 × 8 × 5.

Номинальная стоимость акций – 20 евро, справедливая стоимость на дату наделения правами – 35 евро. Однако, принимая во внимание ограничения обращения (нерыночные факторы) для варианта расчетами акциями их справедливая стоимость составляет 30 евро. Условием наделения правами является работа в течение года и если работник выберет вариант “расчет акциями”, он не должен их продавать в течение трех лет. Расчет долевого компонента представлен в табличном формате (табл.4).

Таблица 4

Определение стоимости долевого компонента

Форма оплаты	Стоимость альтернатив		
	Рыночная стоимость акции, евро	Количество, ед.	Сумма, евро
Денежными средствами	35.00	420	14 700
Акциями предприятия	30.00	500	15 000
Разница (долевой компонент)	*	80	300

Источник: разработано авторами

Исходя из требований IFRS 2, представим в обобщенном виде бухгалтерский учет операций при начислении вознаграждения работникам на основе долевых инструментов (табл. 5).

Таблица 5

Модель отражения операции начисления вознаграждения на основе долевых инструментов

№	Содержание операции	Корреспондирующие счета			
		Дебет	Сумма, евро	Кредит	Сумма, евро
1	Признаны расходы по вознаграждению долевыми инструментами	Текущие расходы будущих периодов	14 700	Обязательс-тва персоналу по оплате труда	14 700
2	Признан долевой компонент вознаграждения	Текущие расходы будущих периодов	300	Эмиссион-ный доход/ Долевой компонент опциона	300

Источник: разработано авторами

В том случае, если работник выбирает форму оплаты денежными средствами, то операция по погашению задолженности перед работником относится к операционной деятельности и отражается в учете в установленном порядке. Другое дело, если выбрана форма расчетов долевыми инструментами – обыкновенными акциями компании. В этом случае операция расчетов с работниками относится к финансовой деятельности, что потребует реклассификации ранее признанных обязательств перед работниками [19, с. 217-219].

С целью сравнения представим бухгалтерский учет операций расчетов с работниками согласно рекомендуемым вариантам IFRS 2 (табл. 6):

- исполнения вознаграждения денежными средствами (1 вариант);
- сполнения вознаграждения акциями компании (2 вариант).

В заключение отметим, что в контексте эффективного управления организацией усиливается значение капитала как источника формирующего непрерывный процесс деятельности. Но поскольку капитал является комплексным показателем экономических прав собственников, ключевым моментом в части определения размера капитала обозначено распределение его прироста между держателями прав (пропорционально долям этого дохода) – собственниками финансового капитала (акционерами) и собственниками человеческого капитала (менеджерами).

Таблица 6

Модель отражения операции расчетов по вознаграждениям на основе долевых инструменто

№	Содержание операции	Вариант 1		Вариант 2	
		Корреспондирующие счета	Сумма, евро	Корреспондирующие счета	Сумма, евро
1	Признаны расходы отчетного периода по вознаграждению работника	ДТ сч Административные расходы КТ сч. Текущие расходы будущих периодов	14 700	ДТ сч. Финансовые расходы КТ сч. Текущие расходы будущих периодов	14 700
2	Реклассификация обязательств перед работниками	×	×	ДТ сч. Обязательства персоналу по оплате труда КТ сч. Краткосрочные конвертируемые займы	14 700
3	Погашение задолженности перед работником	ДТ сч. Обязательства персоналу по оплате труда КТ сч. Текущие счета	14 700	ДТ сч. Краткосрочные конвертируемые займы КТ сч. Акционерный капитал	10 000
4	Отнесение разницы в стоимости акций на эмиссионный доход	×	×	ДТ сч. Краткосрочные конвертируемые займы КТ сч. Эмиссионный доход/Дополнительная эмиссия	4 700
5	Закрытие субсчета долевого компонента	ДТ сч. Эмиссионный доход/Долевой компонент опциона КТ сч. Нераспределенная наколенная прибыль	300	ДТ сч. Эмиссионный доход/Долевой компонент опциона КТ сч. Эмиссионный доход/Дополнительная эмиссия	300

Источник: разработано авторами

Эта пропорциональная доля представляет собой вознаграждение за использование финансового капитала в виде дивидендов и за использование человеческого капитала в виде вознаграждений на основе акций.

В рамках данного исследования, авторы, опираясь на концепции капитала, формирующих представление об экономической сущности капитала (теории персоналистов и концепции поддержания размера капитала) на базе применения МСФО, аккумулирующих современные тенденции методологии бухгалтерского учета разработали механизм бухгалтерского учета операций, связанных вознаграждением работников на основе долевых инструментов.

Список використаних джерел:

1. *Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике (пер. с англ.)/Д., Александер, А., Бриттон, Э., Йориссен. – М: Вершина, 2005. – 886 с*
2. *Аткинсон, Э. Управленческий учет, 3-е изд.: пер. с англ./Э., Аткинсон, Р., Банкер, Р., Каплан, М.С., Янг.– М.: - Издательский дом «Вильямс», 2005. – 878 с.*
3. *Бутынец, Ф. Розвиток бухгалтерського обліку: теорії та методологія. В: монографии «Розвиток системи бухгалтерського обліку, аналізу контролю: інтегрирований ракурс проблем »/ Монографія /Ф. Бутынец, /За заг. ред. д.е.н., проф.. Бутинця Ф.Ф.–Житомир «Рута», 2017. – 388 с.*
4. *Гудзенко, Н. Капитал в системе бухгалтерского учета в коллективной монографии «Проблеми бухгалтерської науки: подальший розвиток і припинення шарлатанства на основі інституційних підходів та бенчмаркингу»/ Монографія /Н., Гудзенко/ За заг. ред. д.е.н., проф.. Бутинця Ф.Ф. – Житомир «Рута», 2015. - 395с.*
5. *Каминская, Т. Учет и контроль кругооборота капитала: монография/Т., Каминская. – Киев: 2013. – 448 с. (165)*
6. *Коротаев, С. Теоретический и практический аспекты учета операций с собственными акциями, выкупленными у акционеров. Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа. Минск: 2011. – с. 143 – 149*
7. *Крупка, Я. Теории капитала в учетной политике предприятий. Тезисы докладов международной научной конференции II Соколовские чтения: Бухгалтерский учет: Взгляд из прошлого в будущее./ под ред. В. Ковалева, В. Соколова., Д. Львовой. – СПбГУ, 2013. – 466 с.*
8. *Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета (пер. с. англ.)/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 495 с.*
9. *Легенчук, С. Бухгалтерский учет как средство распределения между отраслями экономики. Сборник докладов международной конференции: Бухгалтерский учет и профессия бухгалтера в современных вызовах, 5-6 апреля 2017, Кишинэу, 2017. – с. 405*
10. *Палий, В. Современный бухгалтерский учет./В., Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 (385*
11. *Петренко, Н. Бухгалтерский учет и контроль движения пассивов предприятия: теория, методология, организация. Автореф. диссер. науч.ст. д-р э.н., спец. 08.00.09. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», Житомир. – 2013. – 40 с.*
12. *Пивоваров, С. Международный менеджмент: Учебник для вузов, 5-е изд., Стандарт третьего поколения./С. Пивоваров, И. Максимцев, Л. Тарасевич. – СПб.: Питер, 2013. – 720 с. (314)*
13. *Применение МСФО (Ernst&Young): в 5 ч./Пер. с англ. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008*

14. *Саватье, Р. Теория обязательств: практический и экономический очерк/Р., Саватье./пер. с фр. – Москва: Прогресс, 1972. – 440 с.*
15. *Соколов, Я. История бухгалтерского учета/Я., Соколов, В., Соколов. – М: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.*
16. *Соколов, Я. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 224 с.*
17. *Теория измерения капитала и прибыли [Текст]: монография/под общ. ред. проф. Ф. Бутынец, проф. М. Добия. – Краков: Fundacja Uniwersytetu Economicznego w Krakowie, 2010. – 400 с.*
18. *Хендрексен, Э., Теория бухгалтерского учета./ Э. Хендрексен, М. ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 1997, 576 с.*
19. *Цуркану, В. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами: Учебно-практическое пособие (на сквозном примере)/В. Цуркану, И. Голочалова. Кишинэу: АСАР, 2014, 480 с.*
20. *Цуркану, В. Концептуальные основы формирования баланса организации. В: монографии «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркингу»/ Монографія /В., Цуркану, И., Голочалова/ За заг. ред. д.е.н., проф.. Бутинця Ф.Ф. – Житомир «Рута», 2015. - 395с.*
21. *Цуркану, В. Проблемы бухгалтерского учета обязательств: эволюция и современное состояние. В: Монографія «Бухгалтеські наукові досліження в ЖДТУ», Том 3: «Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у XXI-му столітті»/ В. Цуркану, И. Голочалова.– Житомир: ЖДТУ, 2015, 405 с*
22. *Цыганков, К. Менеджмент, капитал, капитализм и бухгалтерия: теоретико-методологические аспекты/К. Цыганков. – Бухгалтерский учет. №3, 2013. – с. 139-155*
23. *Комкова, Ж. (2011). Капитал: экономический и учетный аспект. [Электронный ресурс] – Режим доступа: HTTP://CYBERLENINCA.RU/ARTICLE/KAPITAL-EKONO...*
24. *Кутер, М., Гурская, М., Ешугова, Б., Комкова, М. (2009) Теоретические аспекты формирования, распределения и капитализации прибыли [Электронный ресурс] – Режим доступа: HTTP://CYBERLENINCA.RU/ARTICLE/KAPITAL-EKONO...*
25. *Международные стандарты финансовой отчетности (версия перевода на русский язык на 17.07. 2015) – Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport/*
26. *Национальные стандарты бухгалтерского учета (на 17.07. 2015) – Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnews/*

АНАЛІЗ ПІДХОДІВ ДО ОЦІНКИ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ ЯК ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО СПОСТЕРЕЖЕННЯ

Т.В. ДАВИДЮК
доктор економічних наук, професор,
Національний технічний університет «Харківський технічний університет»,
професор кафедри економічного аналізу та обліку
Н.М. МАЛЮГА
доктор економічних наук, професор,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
завідувач кафедри теорії бухгалтерського обліку

Як показує аналіз вітчизняної і зарубіжної економічної літератури, оцінка інтелектуальних активів, до яких відноситься й людський капітал, ґрунтується на трьох класичних підходах в різних методологічних модифікаціях, кожен з яких має свої методи:

1) витратний підхід включає метод визначення початкових витрат; метод обліку витрат на відновлення; метод обліку витрат на заміщення;

2) прибутковий підхід включає метод дисконтування; метод капіталізації доходів; метод звільнення від роялті;

3) ринковий підхід включає метод порівняльних продажів; метод ринку нематеріальних активів.

"Вартість, створена працею, не може перевищувати відповідні суспільно-необхідні витрати на її виробництво, оскільки однакова кількість суспільно-необхідної праці завжди створює однакову величину вартості" – відмічає В.Я. Єльмеєв[1].

Вимірювання капіталу, що приписуємо людині, принципово не відрізняється від вимірювань технічних характеристик основних засобів. Вона включає просто певні риси розуму, що з'являються в результаті витрат на навчання та досвід, які збільшуються в результаті роботи. Такої думки дотримується польський дослідник М. Добія[2].

Як було визначено в більш ранніх наших працях[3], згідно діючих положень оцінка майна, до якого й відносяться нематеріальні активи, проводиться шляхом підсумовування фактичних витрат на його придбання чи створення, тобто за початковою оцінкою. Створені нематеріальні активи відображаються за витратним підходом, тобто оцінка зводиться до підсумовування ("арифметична вартість") прямих витрат на оплату праці,

---

[1] Ельмеев В.Я. Человек труда вместо человеческого капитала (Перспективы человека в глобализирующемся мире / Под ред. В.В. Парцвания) / В.Я. Ельмеев. – Санкт-Петербургское философское общество, 2003. – С. 341.

[2] Dobija M. Kapitał jako podstawowa kategoria rachunkowoschi i ekonomii / M. Dobija // Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. – 2004. – № 2 (28). – С. 64–83.

[3] Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: монографія / Н.М. Малюга – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с. – С. 323.

прямих матеріальних витрат, інших витрат, безпосередньо пов'язаних зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням[4]. Час показав, що використання подібного підходу не забезпечує відображення в обліку реальної вартості активів підприємства, що є особливо важливим, оскільки в сучасних умовах основна частка у генеруванні вартості належить саме інтелектуальному капіталу.

Витратний підхід до визначення вартості людського капіталу передбачає наступні методи:

1. Метод визначення початкових витрат передбачає калькулювання витрат на формування і відтворення людського капіталу і подальше дисконтування цих витрат. Він є основою для визначення первісної (бухгалтерською) вартості людського капіталу. Прибічником цього підходу є Т.П. Гафіятова, Ю.А Маленков, С.А. Стуков.

Так, зокрема, С.А. Стуков[5] відмічає про оцінку людських ресурсів виходячи із всіх витрат на загальну та спеціальну освіту працюючих, включаючи витрати на післядипломне навчання і перепідготовку (інститути, факультети і курси підвищення кваліфікації). Спосіб заснований на сумуванні всіх витрат на отримання загальної і спеціальної освіти, а також на підвищення кваліфікації, є більш трудомістким, але й більш точним, оскільки дані про витрати на освіту в економічній літературі присутні.

Маленков Ю.А.[6] вказує на існування в сучасних умовах такого методу розрахунку вартості людського капіталу, як метод розрахунку прямих витрат на персонал, що передбачає розрахунок загальних економічних витрат, понесених підприємством на свій персонал, включаючи оцінку витрат на оплату праці, пов'язані з цим податки, охорону і покращення умов праці, витрати на навчання і підвищення кваліфікації. Перевага цього методу – простота. Недоліки – неповна оцінка реальної вартості людського капіталу. Частина його може просто не використовуватися на підприємстві.

Гафіятова Т.П.[7] одним із методів визначення вартості людського капіталу на підприємстві називає метод прямих розрахунків, при якому враховуються всі витрати на персонал. Завдяки цьому методу визначається номінальна вартість людського капіталу.

2. Метод обліку витрат на відновлення (відтворення). Вартість відновлення дорівнює вартості, необхідній для створення точної копії даного нематеріального активу.

---

[4] Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242

[5] Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с. – С. 106-107.

[6] Маленков Ю.А. Управление развитием человеческого капитала компании / Ю.А. Маленков // "Образование и Бизнес" . – 2000. – № 24 (48). – С. 16-20.

[7] Гафиятова Т.П. Человеческий капитал в эколого-экономическом измерении. Автореф. дис. …учен. степ. к.э.н./ Т.П. Графиятова. – Казань, 2004. – 22 с.

Сутність даного методу полягає в оцінці суб'єктивної цінності співробітника для конкретної компанії. Оцінка може бути отримана в результаті моделювання ситуації раптового звільнення працівника і розрахунку величини витрат на формування знань і навичок нового працівника, а також недоотриманого прибутку за час цього формування.

Цей підхід в своїх дослідженнях підтримують Г.В. Борисов, Т.П. Гафіятова, С.А. Стуков, Н.В. Яковець.

Яковець Н.В. вважає, що "оцінка витрат на відтворення трудових ресурсів має особливу специфіку. Оскільки робоча сила, яка не є при соціалізмі товаром, не продається і не купується а, отже, не має вартості, термін "вартість відтворення" не може застосовуватись до трудових ресурсів"[8]. Проте Ю.В. Яковець ототожнює оцінку трудових ресурсів з витратами на їх відтворення, що виражаються у заробітній платі разом з виплатами із суспільних фондів споживання. Середньомісячна або середньорічна заробітна плата разом з виплатами із суспільних фондів споживання характеризує швидше рівень споживання, а не трудовий потенціал і не його оцінку.

Стуков С.А.[9] одним із способів оцінки людських ресурсів виділяє вартість людського капіталу виходячи із заробітної плати (окладів) працюючих, тобто вартості їх відтворення. Такий метод, на думку вченого, є обґрунтованим, оскільки заробітна плата відображає не тільки якісну сторону праці, характеризує внесок працівника в процес відтворення та оплату згідно з кількістю і якістю праці. Проте кількість праці прямо пов'язана з рівнем кваліфікації, загальною і спеціальною освітою працівника.

Одним зі способів вимірювання людського капіталу Г.В. Борисов[10] виділяє оцінку людського капіталу за обсягом витрат на відновлення робочої сили. При використанні цього підходу враховуються витрати, які несе підприємство при наймі, підготовці, заміні робочої сили. Оцінюються витрати, пов'язані з пошуком кандидатів, проведенням співбесід, зниженням продуктивності протягом випробувального терміну, навчанням працівників. Проте для оцінці людського капіталу за витратами на його відновлення необхідно мати вичерпні внутрішньофірмові дані.

"З метою порівняльної оцінки людського капіталу окремих суб'єктів інституціональної економіки: визначених підприємств однієї сфери, окремих галузей економіки чи окремих індивіді, – відмічає Л.І. Михайлова, – можна застосовувати їх заробітну плану в якості вимірника вартості людського

---

[8] Яковец Н.В. Интенсификация производства и оценка ресурсов / Н.В. Яковец // Экономика и организация промышленного производства. – 1979. – № 9. – С. 4-18. – С. 5

[9] Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с. – С. 106-107.

[10] Борисов Г.В. Человеческий капитал фирмы / Г.В. Борисов // Вестник СПбГУ. – Сер. 5. 1999. – № 1. – С. 173-188.

капіталу, яка повинна забезпечувати відтворення його здатності продавати робочу силу”[11].

Гафіятова Т.П.[12] одним із методів розрахунку вартості людського капіталу на підприємстві називає метод конкурентної оцінки. При цьому вартість людського капіталу розраховується виходячи з витрат і потенційного збитку, який буде нанесений фірмі у разі звільнення працівника. Завдяки цьому методу визначається реальна вартість людського капіталу. Окрім зазначеного методу Т.П. Гафіятова виділяє метод перспективної оцінки (береться до уваги динаміка вартості людського капіталу в перспективі на 3, 5, 10 і 25 років) та метод перспективної вартості людського капіталу є додатком до методу конкурентної вартості оцінки динаміки вартості людського капіталу в перспективі на 3, 5, 10 і 25 років. Ця оцінка необхідна для підприємств, що займаються розробкою крупних і довгострокових проектів, наприклад, провідних досліджень у сфері створення інновацій або підприємство, що створюють крупні високотехнологічні об’єкти, оскільки вартість співробітників при цьому змінюється нерівномірно, різко зростають в період досягнення ними найважливіших результатів після закінчення тривалого періоду часу і наближення ними до отримання очікуваних кінцевих результатів, коли можливе звільнення частини персоналу, пов’язане з великими економічними втратами.

3. Метод обліку витрат на заміщення. Витрати на заміщення працівника включають вартість відбору, найму і підготовки заміщеної робочої сили, що формується з наступної групи витрат:

а) Прямі витрати на відбір, найм та підготовку (рекламні оголошення, витрати на проїзд і проживання для кандидатів на робочі місця, витрати, пов’язані з переїздом, бонуси при підписанні контрактів, гонорари, що виплачуються заміщаючим службовцем за заняття по професійній перепідготовці і ін.).

б) Заробітна плата і грошова оцінка пільг службовців компанії, зайнятих відбором і підготовкою заміщеної робочої сили.

в) Накладні витрати (наприклад, вартість користування приміщенням, витрати на комунальні послуги і утримання адміністративного персоналу), пов’язані із службовцями, які зайняті відбором, наймом і підготовкою заміщаючих службовців.

г) Гонорари “мисливців за головами”.

д) Заробітна плата і грошова оцінка пільг службовців, відповідні тому періоду часу, протягом якого вони проходять підготовку і до того моменту, коли вони почнуть працювати продуктивно.

В методі заміщеної вартості розрахункові витрати на відбір, наймання і підготовку виражаються у вигляді відсотка від загальної величини винагород,

---

[11] Михайлова Л.І. Людський капітал: формування та розвиток в сільських регіонах: монографія / Л.І. Михайлова. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 388 с. – С. 76.

[12] Гафиятова Т.П. Человеческий капитал в эколого-экономическом измерении. Автореф. дис. …учен. степ. к.э.н./ Т.П. Графиятова. – Казань, 2004. – 22 с.

що виплачуються службовцем. В деяких випадках, якщо компанії, виділяють категорії (а категорії відображають різні рівні відповідальності усередині компанії), може бути доречним розділяти розрахункову вартість відбору, найму і підготовки по таких категоріях службовців. Інша можлива класифікація, що дозволяє розділяти різні групи розрахунків, що служать для цілей, за допомогою цього методу, є виробничим стажем в роках, протягом яких службовець працював в даній компанії[13].

Розрахункова вартість відбору, найму і підготовки потім перемножується на історичну величину сумарних винагород, що виплачувалися службовцем різних рівнів, що і визначає вартість підібраної робочої сили.

М. Добія[14] представляє теорію, яка вказує на те, що показник продуктивності праці Q є універсальним для оцінки рівня економічного зростання різних держав. Даний показник визначається шляхом ділення суми реального ВВП на витрати праці. З теорії показника Q випливає необхідність відповідності заробітної плати вартості праці, що уможливлює збереження людського капіталу.

Людський капітал приписаний певній особі є її атрибутом і має свій період розвитку та формування від народження до закінчення професійної діяльності. Для кожної особи, яка закінчила навчання і має намір розпочати трудову діяльність, розмір її капіталу визначають лише накладні витрати, такі як витрати на утримання та професійне навчання. Ідентифікація таких витрат та визначення функції зростання капіталу в результаті здобутого досвіду, розкрита у моделі людського капіталу, що представлена у працях Б. Курека[15], М. Добії[16], В. Козьола[17].

У відмічених працях модель людського капіталу представлена формулою:

$$H(T) = (K + E)\ [1 + Q(T)] \qquad \textbf{(1)}$$

де: H(T) – вартість капіталу, що приписується даній особі з досвідом T років праці;
K – скапіталізовані витрати на утримання;
E – скапіталізовані витрати на здобуття освіти;
Q(T) – показник зростання досвіду за T років праці.

---

[13] Рейли Р. Оценка нематериальных активов / Р. Рейли, Р. Швайс; Пер с англ. Бюро переводов Ройд. – М.: ИД “КВИНТО-КОНСАЛТИНГ”, 2005. – 792 с. – С. 604.

[14] Dobija M. Analiza zbieżności gospodarki polskiej i ukraińskiej według zmian produktywności pracy / M. Dobija // Konwergencja modeli ekonomicznych. Polska i Ukraina, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2009, ss. 107-129.

[15] Kurek B. «The risk premium estimation on the basis of adjusted ROA», in I. Górowski (Ed.), General Accounting Theory. Evolution and Design for Efficiency / B. Kurek. – Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warsaw 2008, 2004, ss. 375-392.

[16] Dobija M., Analiza zbieżności gospodarki polskiej i ukraińskiej według zmian produktywności pracy / M. Dobija // Konwergencja modeli ekonomicznych. Polska i Ukraina, Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2009, ss. 107-129.

[17] Kozioł W. Wykorzystanie analitycznej funkcji produkcji w procesie motywacji płacowej / W. Kozioł. – «Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie», nr 752, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.

Наведена вище модель є похідною загальної моделі капіталу, що представлена в праці М. Добії[18]. Згідно з цією теорією людський капітал підлягає натуральному, спонтанному і випадковому розсіюванню, середній розмір якого досягає рівня 8% на рік.

Наведену вище модель можна подати наступним чином:

$$H(T) = K + E + D(T) \quad \textbf{(2)}$$

де: D(T) – капітал з досвіду професійної діяльності протягом T років.

Дана модель є більш зручною для аналізу і формування заробітної плати. Важливим, також, є рівень капіталізації, який, як показують процитовані дослідження, має розмір 8% на рік.

За допомогою представленої моделі М. Добії можна розрахувати розмір людського капіталу будь-якого працівника, а отримана в результаті цього сума буде підставою для розрахунку належної йому заробітної плати. Згідно з природою людського капіталу[19] мінімальна заробітна плата повинна компенсувати натуральне розсіювання капіталу, а її розмір визначає формула 0,08H(T). У процесі праці використання людського капіталу проявляється у вигляді витрат праці, що компонуючись з активами, утворюють продукти. Основна заробітна плата представлена формулою $p \cdot H(T)$ зрівноважує дані витрати, у результаті чого капітал працівника не знецінюється. Проведені польськими вченими дослідження [20],[21],[22] підтвердили, що премія за ризик (p) знаходиться на рівні 8%. Тобто, річні витрати праці людини (W) можна обрахувати за допомогою формули:

$$W = H(T)\ 0{,}08 \quad \textbf{(3)}$$

У свою чергу, місячну заробітну плату працівника можна розрахувати шляхом ділення річних витрат праці (W) на 12, віднімаючи при цьому від отриманої квоти суму відрахувань на соціальні заходи. Отримана кінцева сума згідно з теорією людського капіталу буде відповідати належній даному працівникові заробітній платі.

---

[18] Dobija M. «Abstract Nature of Capital and Money», [w], Linda M. Cornwall (ed.), New Developments in Banking and Finance, Chapter 4, pp. 89-114, New York: Nova Science Publishers, Inc., 2007.

[19] Там же.

[20] Cieślak I. «Teoretyczne podstawy rachunkowości kapitału ludzkiego» / I. Cieślak, M. Dobija . – (Theoretical ground of the human capital measurement), Zeszyty Naukowe nr 735, Akademia Ekonomiczna w Krakowie 2007. – p. 5-24.

[21] Kurek B. «The risk premium estimation on the basis of adjusted ROA», in I. Górowski (Ed.) / B. Kurek. – General Accounting Theory. Evolution and Design for Efficiency, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warsaw 2008, p. 375-392.

[22] Kozioł W. Human capital measurement for shaping the pay relationships, PHD dissertation. / W. Kozioł. – Library of Cracow University of Economics, Kraków 2010, (Pomiar kapitału ludzkiego jako podstawa kształtowania relacji płac), p. 191-195.

У особи, яка закінчила в Україні навчання на рівні загальноосвітньої школи і не розпочала навчання у вищому навчальному закладі капітал буде складатись лише зі скапіталізованих витрат на утримання, тобто:

$$H(T) = K, \quad T = 0$$

Дане рівняння є підставою для розрахунку рівня мінімальної заробітної плати.

Скапіталізовані витрати на утримання розраховуються як майбутня вартість потоку накладних витрат, спрямованого на витрати на утримання. У даному випадку можна використати безперервну капіталізацію, що призводить до застосування розрахункової формули[23]:

$$K = k \cdot 12 \frac{e^{pt} - 1}{p} \qquad \textbf{(4)}$$

де: K – скапіталізовані витрати на утримання, k – місячні витрати на утримання, p – економічна стала = 8%, t – кількість років.

Маленков Ю.А.[24] вказує на існування в сучасних умовах методу конкурентної оцінки вартості людського капіталу, що заснований на сумі оцінки витрат і потенційного збитку, що наноситься підприємству при можливому звільненні працівника:

–повних витрат на персонал, понесених провідним конкурентом (з урахуванням зіставних потужностей виробництва);

–індивідуальних премій кожному працівнику підприємства (отриманих на основі кваліфікованих експертних оцінок), які могло б заплатити конкуруюче підприємство за його перехід до них;

–додаткових витрат підприємства, необхідних на пошук еквівалентної заміни працівника у разі його переходу на інше підприємство, витрати на самостійний пошук, рекрутингові агенції, оголошення у пресі;

–економічного збитку, який понесе підприємство на період пошуку заміни, зниження обсягів продукції або послуг, витрати на навчання нового працівника, погіршення якості продукції при заміні працівника новим;

–втрати унікальних інтелектуальних продуктів, навичок, потенціалу, який працівник понесе з собою в компанію конкурента;

–можливості втрати частини ринку, зростання продажів конкурента і посилення його впливу на ринку;

–зміни системних ефектів синергії і емерджентності (посилення взаємного впливу і появи якісно нових властивостей) членів групи, в якій знаходився працівник. Основні компоненти витрат щодо формування і

---

[23] Kozioł W. Wykorzystanie analitycznej funkcji produkcji w procesie motywacji płacowej / W. Kozioł. – «Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie», nr 752, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.

[24] Маленков Ю.А. Управление развитием человеческого капитала компании / Ю.А. Маленков // "Образование и Бизнес". – 2000. – № 24 (48). – С. 16-20.

розвитку людського капіталу повинні бути передбачені в трудових угодах, правилах внутрішнього трудового розпорядку, колективному договорі.

Витратний підхід до оцінки людського капіталу заснований на передумові, що внесок працівників за рахунок знань в прибуток підприємства перевищує витрати на формування людського капіталу. При цьому витратні методи оцінки можуть відображати вартість людського капіталу як з погляду інтересів працівника (його власника), так і з погляду інтересів роботодавця (користувача людського капіталу). Виходячи з інтересів працівника витратні методи дозволяють визначити вартість людського капіталу з позиції можливості компенсації минулих витрат на формування і відтворення людського капіталу.

Застосування витратного підходу до оцінки людського капіталу дозволяє оцінити як поточну (на дату оцінки) вартість минулих витрат працівника (в окремих випадках з урахуванням норми підприємницького прибутку), так і вартість дійсних (на дату оцінки) витрат на формування людського капіталу.

Використання витратного підходу в оцінці людського капіталу сприяє реалізації стратегічного напряму діяльності підприємства, який визначається через комплексну оцінку вартості, що є аналітичним базисом для розробки фінансових прогнозів стійкого розвитку підприємства.

Усвідомлення того, що у разі людського капіталу зв’язок між обсягом здійснених інвестицій і якістю результату зовсім не очевидний, примушує дослідників підійти до проблеми з другого боку – виміряти масштаби накопиченого людського капіталу, відштовхуючись від віддачі, яку він приносить. Вважається, що витратний підхід може бути використаний тільки як доповнення до прибуткового (якщо не йдеться про оцінку для бухгалтерського обліку). Визначена за цим методом вартість інвестування у людський капітал може суттєво відрізнятись від його ринкової ціни, оскільки в практиці не існує прямого зв’язку між витратами і корисністю від цього об’єкту. Цей недолік зумовив поширення прибуткового підходу до оцінки людського капіталу.

У зарубіжній і вітчизняній практиці останніми роками при оцінці людського капіталу почали застосовуватися методи, об’єднані так званим прибутковим підходом. В цьому підході оцінка вартості людського капіталу заснована на припущенні, що компанія в майбутні періоди одержуватиме певну винагороду, або прибуток від використання людського капіталу. Для розрахунку цієї невизначеної віддачі необхідно зробити деякі критичні припущення про майбутню прибутковість компанії.

“Одним з основних критеріїв, який повинен бути покладений в основу оцінки і вимірювання людського капіталу підприємства, як складової частини інтелектуальних активів, – відмічають П.Н. Майданевич та А.А. Колосюк, – є можливість дослідження майбутнього потенціалу підприємства. При розробці методики оцінки людського капіталу

підприємству слід виходити з майбутнього прибутку від діяльності персоналу компанії, оскільки саме він представляє інтерес для керівника”[25].

На думку Я. Фітценца, в оцінці людського капіталу повинен знайти відображення такий фактор, як вплив діяльності персоналу на досягнення завдань компанії.

Одним із способів оцінки людського капіталу Г.В. Борисов[26] називає оцінку цінності людського капіталу для підприємства, що полягає в розрахунку величини майбутнього прибутку, на який може розраховувати компанія, що використовує даний людський капітал.

На думку А.Н. Козирєва[27], перевага прибуткового підходу в тому, що він універсальний, теоретично обґрунтований і дозволяє визначити саме ту вартість активу (ринкову, інвестиційну і т.д.), яка повинна бути визначена відповідно до типу здійснюваної трансакції і завдань оцінки.

Прибутковий підхід до визначення вартості людського капіталу передбачає наступні методи:

1. Метод дисконтування – найбільш поширений в оцінці людського капіталу і полягає в дисконтуванні чистого доходу, який може отримати співробітник підприємства. З допомогою дисконтування майбутні грошові потоки доводяться до теперішньої вартості і таким чином є зіставними з сучасними інвестиційними вкладеннями.

Прихильники теорії людського капіталу величину будь-якого капіталу визначають не ціною його виробництва, а економічним ефектом від його використання. На думку І. Фішера, використання капіталу означає отримання відсотка як універсальної форми будь-якого доходу (заробітної плати, прибутку, ренти). Сума майбутніх доходів, що дисконтується, утворює розмір використаного капіталу. В загальному вигляді дисконтування здійснюється за формулою:

$$D_c = \frac{D_t}{(1+i)^t},$$

де D_c – сьогоднішня величина доходу; D_t – майбутня величина доходу; i – поточна процентна ставка; t – число років.

Тобто, D_c – це певна сума грошей, яка, будучи вкладеною на t років під норму відсотка i, виросте до значення D_t. D_c є сьогоднішнім аналогом суми D_t, яка виплатить через t років з урахуванням норми відсотка. Тобто в основу розрахунку ціни людського капіталу покладено саме метод дисконтування. Доходи на капітал, вкладений в людину, визначаються як різниця між

[25] Майданевич П.Н. Особенности отражения информации о человеческом капитале в учетной системе предприятия / П.Н. Майданевич, А.А. Колосюк // Міжнародний збірник наукових праць. – 2008. – № 10. – С. 192-197.

[26] Борисов Г.В. Человеческий капитал фирмы / Г.В. Борисов // Вестник СПбГУ. – 1999. – Сер. 5. – № 1. – С. 173-188.

[27] Козырев А.Н. Оптимизация структуры нематериальных активов / А.Н. Козырев // Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность. – 2001. – № 4. – С. 7-11.

заробітною платою оцінюваних індивідуумів і тією її частиною, яка припадає на працю.

Людський капітал розглядає М. Фрідмен як одну з форм активів, альтернативних грошам. Під людським капіталом дослідник розуміє фонд, який забезпечує праці перманентний (постійний, безперервний) дохід (D^n):

$$D^n = r \times V^n.,$$

де r – середня прибутковість від п'яти різних видів майна: грошей, облігацій, акцій, предметів споживання тривалого користування і людського капіталу; V – цінність майна суб'єкта.

Майно може бути представлене у вигляді капіталізованої вартості майбутнього потоку доходів, визначеного за допомогою дисконтування. Загальна величина майна індивідуума розраховується таким чином:

$$V^n = \frac{D_1}{(1+r)} + \frac{D_2}{(1+r)^2} + ... + \frac{D_n}{(1+r)^n},$$

де Di – очікуваний індивідуумом річний дохід всіх видів майна; n – термін життя людини в роках.

Людський капітал, на думку Л. Фрідмена, – є частиною майна людини, який дає віддачу, у вигляді зарплати, одержаної працівником протягом всього працездатного періоду життя до виходу на пенсію, що дисконтується. Дохід від застосування свого людського капіталу визначається за формулою середньозваженого річного заробітку, який людина отримає за все трудове життя. Це перманентний дохід співробітника, який приносить йому людський капітал як елемент майна, що належить йому. Отже, на думку дослідника величина людського капіталу розраховується за наступною формулою:

$$\frac{W_1}{(1+r)} + \frac{W_2}{(1+r)^2} + ... + \frac{W_n}{(1+r)^n},$$

де Wi – очікуваний індивідуумом річний заробіток від використання людського капіталу; n – термін життя індивідуума в роках; r – середня прибутковість.

Недолік оцінки людського капіталу через дисконтування майбутніх доходів полягає в тому, що теорію людського капітал зведено лише до впливу рівня освіти, при цьому інші важливі фактори ігноруються.

2. Для оцінки вартості бізнесу більше пристосованою є вартість людського капіталу, визначена методом капіталізації прибутку, який приносить окремий співробітник. При цьому, частина прибутку, створена даним співробітником, може бути визначена різними методами (з використанням математичного моделювання або емпіричного розрахунку).

Вимірюючи вплив працівників на фінансові показники підприємство може обирати, управляти, оцінювати і розвивати можливості своїх працівників з метою перетворення їх знань, вмінь, навичок у вагомі фінансові результати підприємства.

Недоліки прибуткового підходу полягають у складності: 1) отримання необхідної початкової інформації для розрахунків; 2) розрахунку точного обсягу доходів, що генеруються кожним службовцям компанії окремо; 3) складність встановлення зв'язку між знаннями і досвідом працівників та фінансовими результатами компанією. Тому весь розрахунок будується виходячи з майбутнього обсягу чистого прибутку, величину якого важко передбачити.

Ринковий підхід при оцінці людського капіталу використовується рідко, оскільки операції, що пов'язані з продажем активів, пов'язаних з людським капіталом, неможливі, окрім як на деяких дуже обмежених ринках (наприклад, футбольних гравців, музичних виконавців).

Цей підхід може полягати в пошуку на ринку і навчання фахівця, що володіє схожими аналогічними характеристиками: рівнем підготовки, професійним досвідом, здоров'ям і ін. Тоді вартість співробітника підприємства визначатиметься ціною, за яку можна найняти подібного працівника на ринку. Людський капітал підприємства у такому разі дорівнюватиме сумі "вартостей" всіх його співробітників. Унікальні характеристики оцінюваного фахівця і величина недоотриманого прибутку можуть бути визначені статистичними методами на основі динаміки фінансових показників роботи підприємства, а також методом експертних оцінок.

Перевагою ринкового підходу в оцінці людського капіталу є те, що він заснований на використанні ринкової інформації. Недоліком цього підходу є те, що ринок праці не завжди відображає реальну цінність людей.

Мають місце й інші підходи до оцінки людського капіталу. Теорія людського капіталу має давні теоретичні та методологічні корені та є однією із сучасних і досить актуальних напрямів розвитку неокасичної теорії[28]. Неокласики, при визначенні вартості людського капіталу використовують виробничу функцію:

$$Q = f(L, K),$$

де L – кількість праці в людино-годинах праці, К – вартість (ціна) капіталу, а Q – розмір випуску продукції.

Показник визначається через вироблений продукт, проте капітал не можна виразити незалежно від ціни його послуг – норми прибутку. Останнє є граничним продуктом одиниці капіталу, розрахованої щодо граничного доходу, який вона приносить.

Проф. Я.В. Соколов[29] відмічає про підходи до оцінки трудових ресурсів:

1) вимірюють цінність кожного працівника шляхом визначення очікуваного доходу компанії від його роботи, при цьому враховують три фактори: продуктивність праці, переміщуваність, можливість просування по

[28] Корицкий А.В. Введение в теорию человеческого капитала: Учебное пособие / А.В. Корицкий – Новосибирск: Сиб УПК, 2000. – 112 с.

[29] Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 421-422.

службі і ймовірність строку його роботи у компанії (характеризує ступінь задоволення);

2) виходять з того, що трудові ресурси підприємства представляють єдиний колектив і повинні бути оцінені вцілому. Вартість же колективу залежить від трьох груп причин: 1) незалежні (організаційна структура підприємства, економічна політика, методи керівництва, кваліфікація, навики і поведінка співробітників); 2) складні (лояльність до фірми, цілі діяльності і мотивація поведінки, моральний клімат); 3) остаточні або залежні (продуктивність праці, зростання обсягу роботи, доходу, збільшення частки ринку). Дві перші групи зумовлюють третю.

Між фізичним і людським капіталом є певна схожість, що дозволяє провести оцінку людського капіталу по аналогії з фізичним:

1. Обидва капітали приймають участь в процесі діяльності господарської діяльності компанії, формують кінцеві фінансові результати.

2. Як фізичний капітал підлягає зносу, так і людський капітал з часом знецінюється, оскільки частина знань забувається або застаріває.

Визначене дозволяє провести спробу оцінки людського капіталу по аналогії з оцінкою фізичного капіталу, для чого необхідно:

1. Визначити "первісну вартість" конкретного співробітника, використовуючи методи тестування і атестації співробітників. При цьому виникає складність об'єктивної оцінки первісної вартості, визначення терміну роботи співробітника в компанії (тобто вибір раціонального способу нарахування коефіцієнта застарівання), а також складність ведення обліку, громіздкість оцінки, яка більшою мірою зручна для крупних компаній.

2. Визначити коефіцієнт "застарівання" знань, оскільки людський капітал з часом втрачає частину накопичених знань, тоді як основний капітал піддається фізичному і моральному зносу.

При визначенні коефіцієнта застарівання знань необхідно використовувати статистичні дані, що відображають залежність між засвоєнням нових знань і процесом забування. Дана величина повинна бути скоригована на поправочний коефіцієнт, що є емпірично отриманим значенням застарівання знань щодо певної сфери діяльності.

Для оцінки людського капіталу ряд авторів проводять аналогію з позиковим капіталом. Капітал використовується працедавцем на умовах регулярних виплат, при цьому він залишається у власності працівника і за жодних обставин не може бути відчужений. Відносини між роботодавцем і працівником, як правило, оформлюються трудовим договором, по суті аналогічним договору позики, коли одна із сторін одержує в користування капітал з умовою регулярних виплат за користування ним.

В багатьох західних компаніях при прийомі на роботу ключових співробітників, обмовляється період, протягом якого працівник зобов'язаний працювати в даній компанії, і у разі звільнення працівника, раніше терміну обумовленого в трудовому договорі (контракті), із причин, не обумовлених в даному контракті, працівник зобов'язав сплатити певну суму неустойки,

також наперед обумовлену в даному контракті. Такі контракти з провідними співробітниками компанії розглядають як інтелектуальний актив і розкривають інформацію про них у відповідних звітах.

Вартість використання позикового капіталу має ринкову оцінку, як і вартість людського капіталу має ринкову оцінку у вигляді середньої заробітної плати, що є об'єктивним показником. Отже, при відомій величині плати за користування капіталом можна зворотним методом розрахувати вартість отриманого в користування капіталу. Ця величина може бути відображена в пасиві бухгалтерського балансу, поряд з позиковими коштами, тоді і актив балансу доповниться об'єктом, що ідентифікує співробітника, як сукупність його властивостей, що використовуються працедавцем. Даний актив повинен бути включений в групу необоротних активів, оскільки не витрачається в процесі господарської діяльності.

Можна застосовувати всі звичайні підходи до оцінки. Проте практична користь від кожного з них істотно відрізняється.

Оцінка характеризує відносну визначеність людського капіталу, закінченість, кількісний вираз, можливість використання як засіб стимулювання і мотивації ефективності діяльності працівників підприємства. Оцінка людського капіталу у вартісному вираженні вносить велику обґрунтованість в аналітичну роботу, характеризує чітку логіку, формує ефективні технології управління персоналом компанії.

Актуальність проблем оцінки людського капіталу в сучасному обліку пов'язана із застосуванням її альтернативних способів. Внаслідок цього виникає об'єктивна потреба в пошуку нетрадиційних підходів до оцінки людського капіталу та обґрунтовуванні адекватних підходів до його вартісного вимірювання, що дозволяють розширити межі інформативності бухгалтерського обліку для його користувачів.

В Україні збереглися традиційні бухгалтерські методи оцінки, що базуються на залишковій бухгалтерській вартості чи собівартості. Саме тому вітчизняні науковці надають перевагу витратному підходу, що заснований на підсумовуванні сукупних витрат на освіту, професійну підготовку фахівців і інших витрат, що відносяться до витрат на людський капітал. Враховують первісну вартість, вартість придбання, вартість заміщення або альтернативні витрати на людський капітал. Цей підхід на сьогоднішній день є найбільш вивченим, повною мірою відповідає національній нормативно-правовій базі і національним та міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Розрахована за цим підходом вартість людського капіталу ототожнюється з величиною витрат на його формування, використання та відтворення.

Традиційно класифікація підходів до оцінки проводиться відповідно до ознак, що характеризують взаємозв'язок людини і головних характеристик процесу її праці: витрати, результати (дохід, ефект) та сукупність результатів і витрат. Проте ці групи методів можуть бути виявлені і на основі тимчасової

ознаки класифікації, тобто облікового періоду, який береться до уваги при оцінці людського капіталу:

1. Якщо враховується тільки минулий час, то раціональним є використання методів, згрупованих витратним підходом. “В традиційній фінансовій звітності, – відмічає Д. Андріссен та Р. Тіссен, – основна увага приділяється минулому, тому, що можна статично і матеріально виміряти”. І далі продовжують: “Вона практично не відображає активи, які сьогодні, в епоху економіки знань, мають ключове значення, для того, щоб компанія досягла успіху. Нинішні фінансові показники не дають реального уявлення про найважливіші фактори успіху, а баланс надає мало інформації про перспективи розвитку компанії”[30].

2. Якщо враховується тільки майбутній час, раціональним є використання методів, згрупованих прибутковим підходом.

3. Якщо враховується тільки теперішній час, то раціональним є використання методів, згрупованих ринковим підходом. “Інвестори, – відмічає Д. Андріссен та Р. Тіссен, – концентрують увагу на майбутньому зростанні, безперервному русі, нематеріальних активах. Вони використовують ринкову оцінку, побудовану на інтуїції і методиці визначення вартості, не контрольованої компанією, методиці, до створення яких керівники не мають жодного відношення”[31].

Тим самим забезпечується можливість зіставлення трьох всеохоплюючих (в часі), внутрішньо взаємопов’язаних економічних підходів до оцінки людського капіталу, при цьому кожний з підходів відображає (по-різному сформульовані) загальні принципи оцінки.

Аналіз змін в підходах до оцінки залежно від завдань щодо бухгалтерської звітності відповідно до інформаційних запитів її користувачів з урахуванням умов функціонування господарюючих суб’єктів в ринковій економіці свідчить про наступне:

1. Для цілей фінансового обліку (виходячи з принцип обліку за собівартістю) та визначення номінальної вартості людського капіталу є використання методів, згрупованих витратним підходом.

2. Для цілей управлінського обліку та визначення реальної вартості людського капіталу можуть використовуватись методи оцінки, згруповані прибутковим і ринковим підходами.

Має значення не стільки те, як бухгалтери складатимуть звіт про витрати на людський капітал перед акціонерами, скільки уявлення керівників про реальні інвестиції компанії в знання, вміння, здоров’я співробітників. Цей людський капітал може бути істотним, і помилкове уявлення про подібні інвестиції як про витрати може приводити керівників до дій, що руйнують цінні інвестиції підприємств. Ці підходи складні, але вартістю людського

---

[30] Андриссен Д. Невесомое богатство. Определите стоимость вашей компании в экономике нематериальных активов / Д. Андриссен , Р. Тиссен; Пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2004. – 304 с. – с. 22-23.

[31] Там же, с. 23.

капіталу, визначена з їх використанням, є більш ефективними при оцінці реальної вартості людського капіталу компанії. Така методика оцінки дозволить сформувати справедливу вартість підприємства, констатуючи при цьому не просто результати минулих подій, а орієнтованість на оцінку економічного потенціалу підприємства.

Вибір найбільш економічно обґрунтованого методу оцінки вартості людського капіталу для конкретного підприємства повинен базуватися на урахуванні специфіки його діяльності та забезпечувати отримання об'єктивного результату діяльності підприємства (рис. 1).

Розробки потребує концепція оцінки вартості людського капіталу працівників підприємства і механізм її реалізації, яку визначатимуть методи, організаційні і аналітичні розрахунки показників оцінки людського капіталу для розробки прогнозів інвестування коштів у складові людського капіталу.

Для системного використання оціночних показників вартості людського капіталу важливим завданням є достовірність інформаційної бази, оскільки в будь-якій методиці оцінки людського капіталу наявна складність формування інформаційної бази.

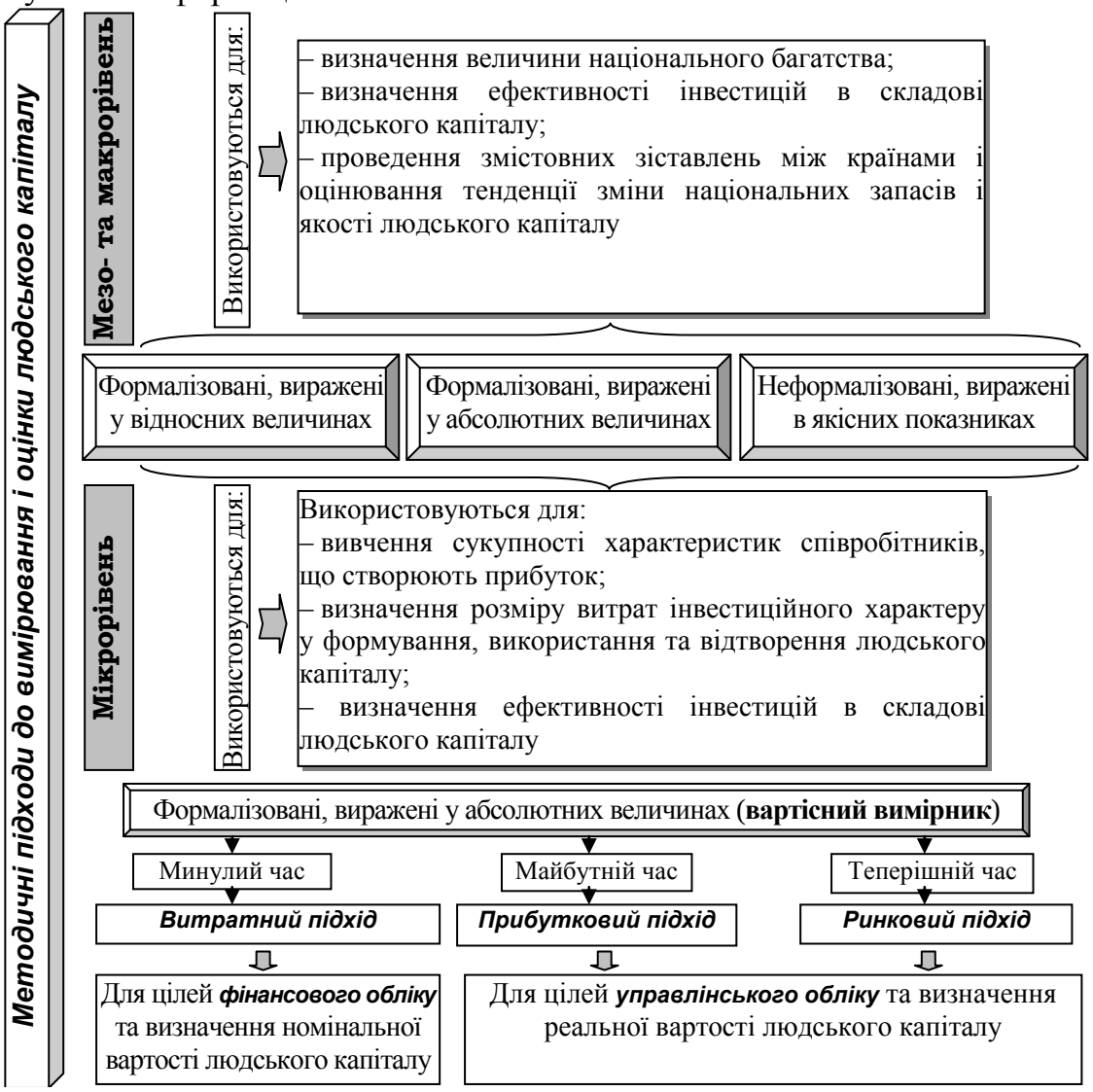


Рис. 1. Методичні прийоми вимірювання та оцінки людського капіталу

Вибір в оцінці людського капіталу одного з підходів визначений завданнями оцінки та класифікацією факторів, що впливають на оцінку людського капіталу сучасної компанії:

1) фактор вибору стратегії компанії: аналіз внутрішніх можливостей (фінансово-економічний стан підприємства, технології діяльності, що використовуються, зміст праці, і ін.); аналіз стратегії розвитку компанії (відповідність структури персоналу організаційним потребам, стратегія управління персоналом).

2) фактор розвитку персоналу: планування і реалізацію кар'єри, професійного навчання; формування кадрового резерву і кадрове зростання;

3) фактор оцінки технологічної ефективності компанії, тобто відповідність компетенцій персоналу умовам диверсифікації діяльності компанії, підвищення рівня відповідності знань, навичок, умінь умовам виробництва;

4) фактор оцінки ефективності управління компанією: оптимізацію організаційної структури (кількісна, якісна структура персоналу і її відповідність організаційним потребам); оцінку управління (якісний рівень функцій управління, корпоративна культура і ін.);

Упровадження системи оцінки людського капіталу повинна здійснюватися на основі загальної і детальної схем оцінки людського капіталу підприємства, що спеціально розробляються. Якщо загальна схема визначає основні етапи і заходи щодо оцінки людського капіталу, то детальна схема – повинна бути багатокроковою, адаптованою до умов конкретного підприємства, відповідати його поточній економічній стратегії і включати повний перелік заходів і процедур щодо оцінки.

Необхідний рівень результативності застосування методології оцінки людського капіталу забезпечує правильність вибору методичних підходів. Слід підкреслити, що у вітчизняній практиці вироблено методичні підходи до оцінки людського капіталу, що спираються на міжнародні стандарти, законодавчу нормативну базу України, а також розробки відомих зарубіжних і вітчизняних учених, згідно яких людський капітал оцінюється за допомогою загальновідомих підходів: витратного, прибуткового, ринкового. Звичайно, можна спробувати провести поєднання вказаних методів оцінки і застосовувати їх в рамках конкретної компанії, проте на наш погляд, вказані недоліки таким чином можна мінімізувати, але не можна уникнути.

Відомі сьогодні науці підходи до оцінки людського капіталу настільки різнопланові внаслідок використання широкого спектру індикаторів та підходів, що їх результати найчастіше значно різняться між собою. Але сам факт існування багатьох методик оцінки людського капіталу говорить про її можливість і гіпотетичну надійність отриманих результатів. При дотриманні умов визнання та оцінки, людський капітал виступає об'єктом бухгалтерського обліку та підлягає відображенню у звітності.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ СТАЛОГО РОЗВИТКУ КОРПОРАЦІЇ

Т.В. КОЖУХОВА
кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та аудиту
Донецького національного університету економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського
О.М. КОНДРАТЮК
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту Донецького
національного університету економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Глобалізація підсилює взаємозалежність країн світу в результаті міжнародного поділу праці, прискорення міжнародного переміщення економічних благ, капіталів, технологій. Глобалізація веде до поглиблення взаємозв'язків в економічній, політичній, культурній, науковій та інших сферах у світовому масштабі. Глобалізація продукує утворення нових форм бізнесу. Задля утримання конкурентних позицій спостерігається їх подальша трансформація в найбільш ефективні бізнес-структури.

Поряд з переважними можливостями, глобалізація породжує масштабні загрози та ризики. Негативними наслідками є збільшення нерівномірності соціально-економічного розвитку різних країн; загострення конкурентної боротьби за ринки збуту, джерела сировини і висококваліфіковану робочу силу; нестійкість глобальних фінансових ринків; забруднення довкілля та виснаження природних ресурсів, проблеми ресурсозбереження; проблема зростання чисельності населення та якості їх життя; інше.

У цих умовах змінюються запити користувачів інформації. Значення якісної інформації про всі аспекти діяльності компаній у взаємозв'язку із зовнішнім середовищем та структурними трансформаціями бізнесу істотно зростає.

Врахування інтересів усіх зацікавлених сторін сучасність вимагає зміни підходів до інформаційної прозорості бізнесу. Перед бухгалтерським обліком і звітністю постає завдання сформувати транспарентну інформацію, котра надасть уявлення про фінансово-економічний стан компанії за основними видами діяльності. Це дозволить адекватно оцінити економічний, соціальний та екологічний потенціал, якість корпоративного управління, траєкторію розвитку компанії та досягнення нею сталого розвитку.

Активізація наукових пошуків є об’єктивною необхідністю, адже динамічність процесів, що відбуваються в усіх сферах суспільного життя, швидко змінюють вимоги до облікової інформації, її представлення та обумовлюють проведення досліджень у забезпечення інтересів всіх зацікавлених користувачів у збалансованій формі [1-24].

Бухгалтерський облік і звітність корпорацій повинні відповідати викликам XXI століття, забезпечуючи ти самим прозорість компаній та

систем управління. Їх наукові основи мають базуватися на прикладних аспектах теорії глобалізації, сталого розвитку, інтересів зацікавлених осіб (стейкхолдерів).

Глобалізація відбувається в різних аспектах сучасного розвитку світового суспільства, інтегруючи капітал, ресурси, культуру, освіту, науку, технології, інше. На фоні цих процесів посилюється роль бухгалтерського обліку, як інструмента ділового спілкування. Оскільки саме його засобами є можливим передавати інформацію про суб'єкти економіки. Глобалізація являє собою одночасно як позитивну рушійну так і руйнівну сили. Позитивним є переосмислення подальшого розвитку суспільства у взаємодії з природою, зберігаючи її та запобігаючи подальшому руйнуванню. Процес розвитку бухгалтерського обліку прямо пов'язаний з такими змінами та із все більшим сприйняттям компаніями стратегії сталого розвитку на вимогу часу.

Термін «sustainable» (підтримуючий, сталий, безперервний, непорушний, стійкий) первісно в українській науковій літературі був перекладений як «сталий», та все частіше в публікаціях позначається як «збалансований» або збалансований стійкий.

Сталим розвитком позначають безперервний економічний розвиток без шкоди для природних ресурсів і навколишнього середовища. Такий розвиток визнаний найбільш безпечним типом розвитку і в широкому сенсі являє собою нерегресивний тип еволюції, який елімінує або знижує до прийнятного рівня будь-які негативні дії на об'єкт з метою його збереження.

У соціоприродному аспекті під стійким розвитком розуміється найбільш безпечний тип еволюції, спрямований на збереження цивілізації і біосфери, їх співіснування і коеволюцію [23].

У доповіді Ради зі сталого розвитку Національної академії наук США «Наше спільне розвиток: перехід до стійкості» підкреслюється, що цінність концепції сталого розвитку полягає в спробі зіставити реальні суперечності між економікою та екологією, а також між сьогоденням і майбутнім. Сталий розвиток одночасно посилює цілі економічного зростання, захисту довкілля та соціальної рівності.

Кількість компаній, які усвідомлюють необхідність впровадження принципів сталого розвитку в свою діяльність, з кожним роком зростає. Так, за даними компанії EY, з 282 опитаних респондентів 62% з них розкривають інформацію про цілі та показники результативності в області екологічного та соціального розвитку [1].

Одним з факторів досягнення сталого розвитку компанії є формування оригінальної «еластичної» обліково-звітної системи, яка здатна пристосовуватися до змін внутрішнього і зовнішнього середовища та забезпечувати прийняття складних управлінських рішень. Адже наразі підприємство не може розглядатися поза середою його функціонування та позиціонуються в соціально-економічному просторі як центр перетину інтересів різних суб'єктів і інститутів, цілі діяльності якого визначаються не

скільки отриманням власної вигоди, скільки гармонізовані з цими інтересами.

Вплив на формування адекватної системи обліку і звітності корпорацій здійснює обрані компанією пріоритети її розвитку, рис. 1.

Пріоритети визначають вимоги до діяльності бізнес-структур. Обрання таких орієнтирів сприяє зростанню економічного потенціалу, фізичного, природного і людського капіталу компаній, розширенню можливостей у подоланні проблем сталого розвитку, змінює ціннісні орієнтири соціальної свідомості та цільові установки суспільного розвитку, а отже висуває нові завдання перед бухгалтерським обліком і звітністю, чим провокує їх когерентний розвиток.

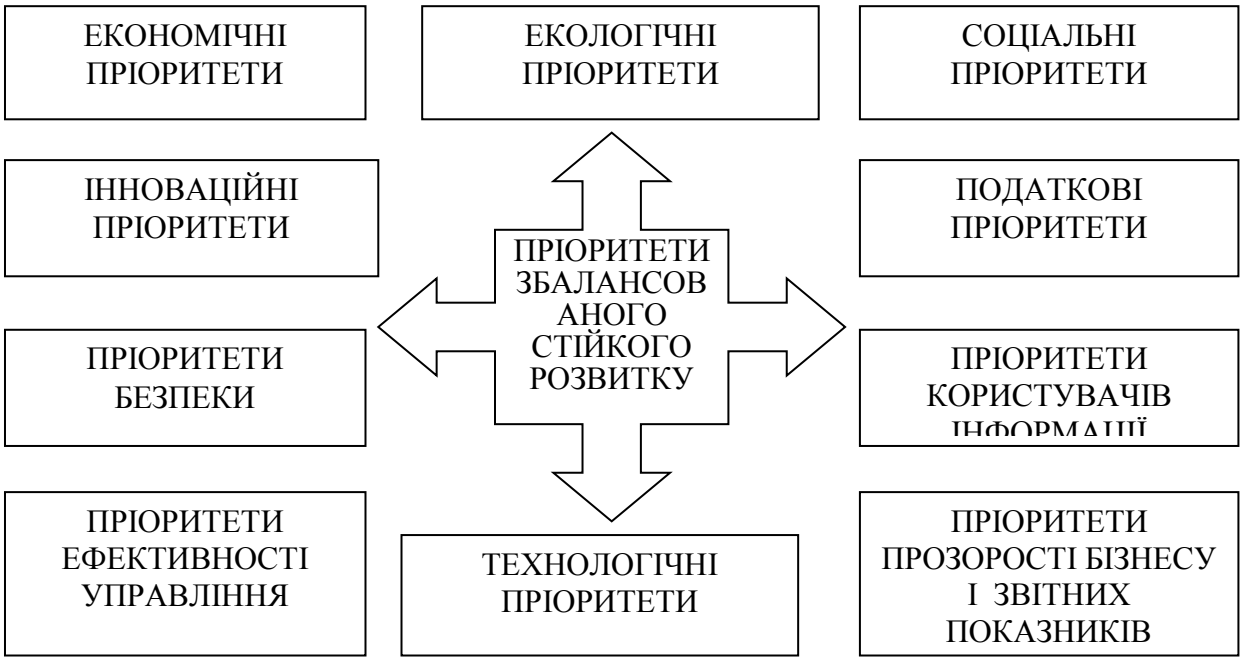


Рис. 1. Пріоритети збалансованого стійкого розвитку корпорації

Кожний з напрямів (пріоритетів) обумовлює певний вектор розвитку бухгалтерського обліку і звітності. Умовою сталого розвитку корпорацій є синергитична взаємодія його компонентів. Отже можна стверджувати про синергитичну модель розвитку бухгалтерського обліку і звітності.

Дизайн обліково-звітної системи корпорації може складатися з таких аспектів:

- визначення стратегічних цілей та пріоритетних напрямів;
- розробка облікової політики та облікової інфраструктури;
- визначення напрямів і об’єктів бухгалтерського обліку;
- розробка системи фінансових і нефінансових показників;
- визначення центрів фінансової відповідальності, переліку завдань і контрольованих ними цільових показників;
- побудова звітності за складом, в розрізі користувачів, об'єктами, формою і змістом;

- розробка класифікації та складу синтетичних і аналітичних рахунків;
- розробка первинних документів;
- визначення складу облікових регістрів і порядку узагальнення інформації;
- розробка (удосконалення) пакета прикладних програм для вирішення поставлених завдань;
- контроль ефективності обліково-звітної системи корпорації.

В сучасних умовах екологічні і соціальні пріоритети діловими колами розглядаються в якості основних у забезпечення довгострокового і сталого розвитку. Таким чином обґрунтовується напрями розвитку бухгалтерського обліку – екологічний облік, соціальний облік, а звітності – інтегрована звітність зі стійкого розвитку компаній.

Виходячи з особливої значущості екологічного фактора у забезпеченні сталого розвитку економіки на всіх рівнях управління та конкурентоспроможності бізнесформувань, екологічну діяльність пропонується виділити в переліку класифікації видів діяльності та бути об'єктом управління та облікового відображення [6]. Деталізація складових екологічної діяльності та їх бухгалтерського відображення має знайти докладний опис в екологічній та обліковій політиках компанії.

В екологічному обліку екологічна діяльність може буди представлена через такі об'єкти обліку:

- основні засоби природоохоронного призначення;
- нематеріальні активи екологічного характеру (ліцензії, квоти);
- біологічні активи і продукція з ГМО;
- витрати, доходи, фінансові результати екологічної діяльності;
- резерви на покриття непередбачуваних екологічних наслідків діяльності;
- екологічні зобов'язання (екологічний податок, штрафні санкції);
- плата за використання природних ресурсів;
- природні ресурси;
- екологічні ризики, збитки навколишньому середовищу, екологічні і соціальні ефекти та ефективності екологічних витрат.

Особливостями екологічного обліку є застосування вартісного і натурального вимірників.

Збалансованість розвитку суспільства передбачає підвищення соціальних стандартів і, тим самим, якості життя людини. Якість життя є інтегральним поняттям, яке всебічно характеризує рівень та ступінь добробуту, соціального та духовного розвитку людини, економіки, стану довкілля. Концепція якості життя ґрунтується на створенні умов, які забезпечують оптимальне використання потенціалу людини.

Витрати соціального спрямування свідчать про те, що керівництво компаній усвідомили необхідність підвищення рівня добробуту, освіти і здоров'я людей, навколишнього середовища. Вкладення в соціальну сферу

означають соціальну відповідальність бізнесу. Вкладення відбуваються як у внутрішньому контурі корпорацій, так і за їх межами.

Внутрішній контур корпоративної соціальної відповідальності (*надалі КСВ*) – це соціальна політика корпорації. Вона, на думку Гриненко А.М. являє собою систему відносин роботодавців, адміністрації і найманих працівників з приводу збереження або зміни їхнього соціального стану, або інакше, – це діяльність із задоволення соціальних потреб, узгодження соціальних інтересів, надання соціальних послуг працюючим та членам їх сімей [5].

Зовнішній контур виявляється у взаємодії підприємства, держави, суспільства та природи. Компанії фінансують місцеві, регіональні та державні програми розвитку з будівництва, реконструкції і ремонту об'єктів соціальної інфраструктури, здійснюють благодійну допомогу дітям і малозабезпеченим, фінансують оздоровчі та освітні проекти, інше.

Політика відкритості бізнесу обумовила розвиток соціального обліку та звітності бізнесу. Об'єктами бухгалтерського відображення будуть:

- основні засоби – об'єкти соціальної сфери за умов отримання від них в майбутньому економічної вигоди або їх наявність є необхідною для використання інших активів підприємства;
- інші активи (активи, призначені для продажу, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи);
- витрати;
- доходи від наданих соціальних послуг;
- результати діяльності соціального спрямування в грошовому вираженні та натуральних показниках.

Бухгалтерський облік екологічної і соціально-орієнтованої діяльності корпорацій знаходяться різною мірою у взаємозв'язку і доповнюють один одного. Так, науковці розглядають природоохоронну діяльність підприємства та підвищення якості природного середовища як соціальну діяльність і відповідальність перед суспільством.

Показники екологічної і соціальної діяльності компаній оприлюднюються через звітність, яка на вимогу часу отримала назву звітності у сфері сталого розвитку (нефінансової звітності, соціальної звітності). Це звітність компаній, що розкриває інформацію про їх діяльність в економічній, екологічній, соціальній сфері та у сфері управління.

Нефінансовий звіт є основною публічною платформою компаній для комунікації своїх показників сталого розвитку та впливу, як позитивного, так і негативного [12]. При підготовці нефінансового звіту встановлюється період звітності, програма збору інформації, комунікації та отримання зворотного зв'язку. Такий звіт має випускатися періодично, але регулярно, адже цінність має не разовий опис цілей і проблем, а послідовне (раз на рік або на два роки) оприлюднення досягнутих результатів і нових планів.

Найбільш поширеним документом для складання нефінансової звітності є Керівництво зі звітності в області сталого розвитку G4 [19],

розроблене Глобальною ініціативою зі звітування (Global Reporting Initiative – GRI). Наразі у світі популярності набуває стандарт звітності, розроблений Міжнародною радою з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council – IIRC). Інтегрована звітність (IR) – це процес, заснований на інтегрованому мисленні. Особливість IR полягає в тому, що, концентруючись на шести типах капіталу компанії (фінансовому, виготовленому, інтелектуальному, людському, соціально-репутаційному та природному), вона холістично презентує як фінансові, так і нефінансові показники своєї діяльності. Порівняння елементів звітності за цими стандартами подано в табл.1.

Використання погоджених на міжнародному рівні елементів звітності та показників дозволяє зробити доступною і зіставною інформацію, що міститься у звітах в галузі сталого розвитку і надавати зацікавленим сторонам більш якісну інформацію для прийняття рішень.

Підготовка звітності у сфері сталого розвитку допомагає корпораціям встановлювати цілі, оцінювати результати роботи, а також керувати перетвореннями, спрямованими на те, щоб зробити свою діяльність більш стійкою.

Таблиця 1

Порівняння елементів звітності за стандартами GRI і IIRC [12]

Звіт за GRI	Звіт за IIRC
1. Загальні стандартні елементи: – стратегія та аналіз; – профіль організації; – виявлені суттєві аспекти та межі; – взаємодія із заінтересованими сторонам; – загальні відомості про звіт; – корпоративне управління; – етика та добросовісність. 2. Специфічні стандартні елементи звітності: – відомості про підходи в сфері менеджменту; – показники діяльності: економічні, екологічні, соціальні. Підкатегорії : практика трудових відносин і гідні умови праці, права людини, суспільство, відповідальність за продукцію.	1. Огляд організації та зовнішнє середовище. 2. Управління (як структура управління підтримує її здатність створювати цінність у короткостроковий, середньостроковий та довгостроковий період). 3. Бізнес-модель. 4. Ризики та можливості. 5. Стратегія та розподіл ресурсів. Результати діяльності. 6. Перспективи на майбутнє. 7. Основні принципи підготовки та презентація звіту. 8. Загальні рекомендації щодо підготовки звіту.

Процес підготовки інтегрованої (фінансової і нефінансової) звітності може призвести до якісних змін в бізнесі, переосмислення своєї ролі в світі, відтак змінити бачення, місію, стратегію і методи її досягнення. Нефінансова звітність – це нове покоління інформації та інструментів, які зроблять процес прийняття рішень серед всіх учасників ринку більш ефективним для інвесторів, компаній і суспільства в цілому.

Сьогодні значний інтерес представляє механізм формування та облікове забезпечення підготовки такої звітності. О.М. Баришнікова акцентує увагу на формуванні звітності зі сталого розвитку в частині показників економічної складової [2]. Автором запропоновано масив інформації щодо економічної складової стійкого розвитку, механізм формування звіту, аспекти методичного забезпечення бухгалтерського обліку для формування інформації звіту зі сталого розвитку. Узгодженість даних бухгалтерського обліку, фінансової і не фінансової звітності в частині економічної складової представлено в табл. 2.

Цим забезпечується удосконалення організаційного забезпечення бухгалтерського обліку та створює умови для розробки методики формування облікової інформації для формування показників звітності зі сталого розвитку. Узгодженість показників звітності є обґрунтованим процесом для практичної діяльності та елементом організаційного забезпечення бухгалтерського обліку в частині удосконалення технічної складової організації обліку [2]. На підставі узгодження показників фінансової та нефінансової звітності О.М. Баришніковою запропоновано удосконалення форми та порядок заповнення звітів зі сталого розвитку в розрізі облікової інформації. Таким чином, забезпечується підвищення інформативності діяльності підприємства і розширюється коло потенційних груп заінтересованих користувачів, що позитивно впливає на розвиток суб’єкта господарювання [2].

Таблиця 2

Узгодженість показників облікових регістрів, фінансової звітності та звітності зі сталого розвитку як основа удосконалення організації бухгалтерського обліку [2]

Облікові регістри	Звіт про фінансовий стан	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про власний капітал	Звіт зі сталого розвитку
аналітичні дані Кт рахунків 36, 681та 70 у кореспонденції з Дт рахунків 30, 31	-	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	-	доходи (ЕС1)
обороти за Дт субрахунків 901, 902, 903та рахунку 23	-	собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)		-	операційні витрати (ЕС1) собівартість послуг (ЕС7)
аналітичні дані Дт 66, 65 у кореспонденції з Кт 30, 31	поточна кредиторська заборгованість за:розрахунками зі страхування та з оплати праці	-	витрачання на оплату праці та соціальні заходи	-	заробітна плата (ЕС1, ЕС3, ЕС5, ЕС6)
обороти за Кт 74 та Дт 97; сальдо Дт 141, 142, 143, 352	довгострокові фінансові інвестиці; поточні фінансові інвестиції	інші доходи; інші витрати	надходження від реалізації фінансових інвестицій	-	інвестиції (ЕС1, ЕС7)
сальдо Кт 441, Дт 442	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	чистий фінансовий результат: прибуток / збиток	-	чистий прибуток (збиток) за звітний період	нерозподілений прибуток (ЕС1)
аналітичні дані Дт 67 у кореспонденції з Кт 30, 31	поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	-	витрачання на сплату дивідендів	виплати власникам (дивіденди)	виплати постачальникам капіталу (ЕС1, ЕС9)
аналітичні дані Дт 64 у кореспонденції з Кт 30, 31	поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	витрати з податку на прибуток	витрачання на оплату зобов’язань з податків і зборів	-	виплати державам (ЕС1)
аналітичні дані з Кт 47	довгострокові забезпечення	-	-	-	забезпеченість

					зобов’язань підприємства (ЕС3)
аналітичні дані з Кт 48, Кт 64 та Дт 30	цільове фінансування	-	надходження цільового фінансування, субсидій	-	фінансова допомога (ЕС4)
сальдо Дт 23, 26	запаси	-	-	-	виробництво, готова продукція (ЕС7)
сальдо Дт 10, 11; сальдо Кт 13	основні засоби, знос	-	-	-	основні засоби (ЕС9)
сальдо Дт 20, 28	запаси	-	витрачання на оплату товарів	-	товари (ЕС1, ЕС9), виробничі запаси (ЕС9)

Примітка. ЕС – позначення економічного аспекту звітності G4

Екологічна складова стійкості пов'язана з впливом організації на живі і неживі природні системи, включаючи екосистеми, землю, повітря і воду. Екологічні аспекти розкривають результати діяльності організації щодо вхідних потоків (сировина, енергія, вода), які потім перетворюються у вихідні потоки (викиди, скиди, відходи), а також результати щодо біорізноманіття, відповідності нормативним вимогам і іншу екологічно значиму інформацію.

У звіті зі сталого розвитку нового покоління G4 наводяться підходи в області управління екологічною діяльністю по таким аспектам: «Сировина», «Енергія», «Вода», «Біорізноманіття», «Викиди», «Скиди і відходи», «Продукція та послуги», «Відповідність вимогам», «Транспорт», «Загальні», «Екологічна оцінка постачальників», «Екологічні механізми розгляду скарг» [10].

Бухгалтерський облік екологічного поступу підприємства та відображення екологічних показників у звітності зі сталого розвитку буде сприяти створенню бази даних підприємства, за допомогою якого можна виявити та визначити розміри негативного впливу на навколишнє середовище, розрахувати екологічний збиток та ефект від природоохоронної діяльності. Екологічний облік має продукувати ємну інформацію, якщо він забезпечується відповідною методичною і організаційною платформами.

Особливе значення у забезпеченні збалансованого розвитку корпорації має його соціальний елемент (аспект), фінансова і не фінансова інформація про котрий також є важливим об’єктом розкриття у звітності зі сталого розвитку. Підкатегоріями «соціальної» категорії визначено практику трудових відносин і гідна праця, права людини, суспільство, відповідальність за продукцію. Аспектами є чисельні пункти, наприклад: зайнятість, здоров’я і безпека на робочому місці, навчання і освіта, рівна винагорода для жінок і чоловіків, інші. На практиці, «соціальними» витратами підприємства є витрати на трудові відносини, на забезпечення гідних умов праці, розвиток персоналу, підвищення його добробуту та укріплення здоров’я, надання благодійної допомоги компенсацій, покращення соціальної якості життя населення регіону. На думку С.Н. Петренко, В.О. Бессарабов витрати на соціально відповідальну діяльність супроводжуються прямими майбутніми економічними вигодами, наприклад, навчання, підвищення кваліфікації та перепідготовка працівників сприяє збільшенню майбутніх економічних вигод (економічний ефект), а надання благодійної допомоги – збільшення соціальної значущості в суспільстві (соціальний ефект) [16, с.169].

Авторами пропонується об'єктно-орієнтований підхід до формування системи соціально-орієнтованого обліку. Інформація, що надходить до бухгалтерії, в загальному вигляді містить відомості про плани проведення соціальних заходів та програм, можливо, з необхідними розрахунками, в свою чергу, суб'єкти соціально орієнтованого бухгалтерського обліку з усього масиву інформаційного потоку виділяють об'єкти соціального орієнтованого обліку. Інформація про об'єкти знову прямує в структурні

підрозділи, а потім знаходить своє відображення в формах фінансової та соціальної звітності. Застосування об'єктно-суб'єктного підходу до побудови системи соціально орієнтованого обліку дозволить сформувати структуру і зміст інформаційних потоків різних структурних підрозділів суб'єкта господарювання, які знайдуть відображення в нефінансовій звітності [16, с.174].

Процес глобалізації та необхідність гармонізації взаємодії суспільства і природи обумовлюють перманентний розвиток бухгалтерського обліку. Виникають нові напрями і об’єкти бухгалтерського відображення та форми розкриття інформації у звітності. Корпорації намагаються інтегрувати звітні показники в сучасний формат, рекомендований міжнародною спільнотою, для задоволення чисельних інтересів користувачів. Все це виступає корисним інструментом для досягнення успіху в питаннях сталого розвитку компаній та спонукає науковців до проведення подальших досліджень з цієї проблематики.

Подальше розширення практики формування та оприлюднення нефінансової звітності має бути об'єктом міждисциплінарних досліджень, оскільки залежить від вирішення проблемних питань, що належать до сфери нормативно-правового регулювання, управління, обліку, аналізу та аудиту нефінансової звітності.

Список використаних джерел:

1. *EY and GreenBiz (2013). Six trends in corporate sustainable development, pp. 3-5. – [Заголовок з екрану]. – Режим доступу: http://www.ey.com/ .*
2. *Баришнікова О.М. Механізм формування та облікове забезпечення складової звітності зі сталого розвитку. – [Електроний документ]. – Режим доступу: https://cyberleninka.ru/article/n/mehanizm-formirovaniya-i-uchetnoe-obespechenie-ekonomicheskoy-sostavlyayuschey-otchetnosti-po-ustoychivomu-razvitiyu.*
3. *Высоцкая А.Б. Влияние глобализации на национальные учётные системы развивающихся стран в условиях информационной экономики / А.Б. Высоцкая // Terra economicus, 2014. – Том 12. – №2. – С 109-114.*
4. *Голов С.Ф. Система глобального бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит, 2010. – № 3, – С. 3-12.*
5. *Гриненко А. М. Соціальна політика. Навч. посіб. – К.:Ви-тво КНЕУ, 2004. – 309 с.*
6. *Гришанова С.В. Развитие экологической и инновационной деятельности в системе бухгалтерского учёта организации / С.В. Гришанова, М.Н. Татаринова // Вестник Алтайского государственного аграрного университета № 7 (129), 2015. – С.158-163. – [Електроний документ]. –Режим доступу:http://www.asau.ru/files/vestnik/2015/7/158-163.pdf*
7. *Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку / В.М. Жук // Економічні науки. Серія: «Облік і фінанси».*

Збірник наукових праць. – Луцьк: ЛНТУ. – 2009. – Вип. 6(24). – С. 171-182.

8. *Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / І.В. Замула. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2010. – 440 с.*
9. *Зенкина И. В. Предпосылки развития и основные платформы формирования корпоративной нефинансовой отчетности – [Електроний документ]. – Режим доступу: https://elibrary.ru/download/elibrary_28957330_47317483.pdf.*
10. *Илышева Н.Н. Новые аспекты и индикаторы экологической результативности в нефинансовой отчетности по устойчивому развитию G4 / Н.Н. Ильшева Е. В. Балдеску. – [Електроний документ]. – Режим доступу: https://elibrary.ru/download/elibrary_20164452_35861489.pdf.*
11. *Комарджанова Н. А. Развитие интегрированной системы учёта и отчётности: методология и практика: монография /Под общей ред. Комарджановой Н.А. – Москва: ООО «Проспект», 2015. – [Електроний документ]. – Режим доступу: https://books.google.com.ua/.*
12. *Курінна І. Прозорість і корпоративна соціальна відповідальність / [І. Курінна та ін.]. – К.: Поліграфія «Юстон». 2015. – 47 с.*
13. *Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: решение проблемы информационной прозрачности / Н.В. Малиновская // Экономика. Бизнес. Банки, 2014. – №4(9) октябрь-декабрь.– [Електроний документ]. – Режим доступу: http://rimuniver.ru/.*
14. *Никифорова Е.В. Отчетность об устойчивом развитии экономического субъекта: принципы, этапы / Е.В. Никифорова, О.В. Шнайдер. – [Електроний документ]. – Режим доступу: https://elibrary.ru/download/elibrary_25600226_26315743.pdf.*
15. *Одинцова Т.М. Роль бухгалтерского учета в условиях формирования информационной среды сбалансированного устойчивого развития // Т.М. Одинцова // Международный бухгалтерский учёт, 2013. – №15(261). – С. 9-15.*
16. *Петренко С.Н. Основы социально ориентированного учёта и отчётности: Монография / С.Н. Петренко, В.О. Бессарабов. – Донецк: ДонНУЭТ, 2016. – 273 с.*
17. *Поленова С.Н. Глобализация и проблемы развития бухгалтерского учета / С.Н. Поленова. – [Електроний документ]. – Режим доступу: http://www.konspekt.biz/index.php?text=3111.*
18. *Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчётности / О.В. Рожнова // Международный бухгалтерский учёт, 2013. – №5 (261). – С. 2-5.*

19. *Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4 – [Електроний документ]. – Режим доступу: https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-One.pdf.*
20. *Сидорова, М.И. Бухгалтерский учет в условиях глобализации мирового экономического пространства: Монография / М.И.Сидорова. – М.: Финансовый университет, 2013. – 141 с.*
21. *Солоненко А.А. Методология формирования единой учетной системы группы взаимосвязанных организаций и развитие её трансляционных возможностей: Науч. монография / А.А. Солоненко. – Астрахань: Сорокин Р.В., 2011. – 398 с.*
22. *Тумашик Н. В. Влияние глобализации и концепции устойчивого развития на бухгалтерский учет / Н.В.Тумашик. URL: http://www.confcontact.com/20121221/8_tumashik.htm.*
23. *Урсул А.Д. Обеспечение национальной безопасности через приоритеты устойчивого развития / А.Д. Урсул. – [Електроний документ]. – Режим доступу: http://e-notabene.ru/nb/article_325.html (дата звернення 20.01.2016р.).*
24. *Чайковская Любовь Александровна. Современные концепции бухгалтерского учета : теория и методология : дис. ... д. э.н. : 08.00.12 / Чайковская Любовь Александровна. Рос. эконом. акад. им. Г.В. Плеханова. – Москва, 2007. – 338 с.*

ІНТЕГРОВАНЕ ЗВІТУВАННЯ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА ОСНОВА СТАЛОГО РОЗВИТКУ

В.М. КОСТЮЧЕНКО
доктор економічних наук, професор, Київський національний торговельно-економічний університет

На сучасному етапі розвитку економічних відносин, які передбачають інтеграційні процеси вітчизняних підприємств зі світовим співтовариством у контексті впровадження в Україні європейських стандартів життя та вихід України на провідні позиції у світі відповідно до «Стратегії сталого розвитку «Україна-2020» [1], особливої актуальності набуває процес формування обліково-аналітичної інформації, придатної для прийняття ефективних управлінських рішень як на короткий період, так і в довгостроковій перспективі. Саме таку інформацію і зможе надати інтегроване звітування, яке на сучасному етапі розвитку економіки ще не отримало широкого розповсюдження, що і обумовлює актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій показав, що проблемам формування інтегрованої звітності та окремим її складовим присвятили свої праці вітчизняні і зарубіжні дослідники: С.Ф. Голов, Т.В. Давидюк, І.В. Замула, І.В. Жиглей, Р.О. Костирко, Р.В. Кузіна, О.А. Лаговська, І.М.

Ложніков, Н.О. Лоханова, М.І. Сидорова, К.В. Сорокіна, О.М. Сорокіна, Т.В. Шимоханська та ін. Разом з тим потребують подальшого розгляду питання визначення місця інтегрованого звітування в інформаційному забезпеченні запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів в умовах сталого розвитку економіки, поглиблення теоретичних основ інтегрованого звітування та методичних підходів до складання інтегрованого звіту, обґрунтування організаційних заходів щодо його формування, доцільності запровадження інтегрованого звітування для українських підприємств.

Економічні перетворення, що відбуваються у світі, ґрунтуються на парадигмі сталого розвитку стосовно необхідності встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі. Парадигму сталого розвитку доцільно розуміти не лише в контексті зміни стосунків людини і природи задля розширення можливостей економічного зростання, а як скоординовану глобальну стратегію виживання людства, орієнтовану на збереження і відновлення природних спільнот у масштабах, необхідних для повернення до меж господарської місткості біосфери. В економічно розвинених країнах світу набула, а в Україні тільки набуває, поширення соціальна відповідальність бізнесу (далі – СВБ), яка полягає у свідомому відношенні суб'єктів господарської діяльності до вимог соціальної необхідності, соціальних завдань, морально-етичних норм та цінностей, розуміння наслідків своєї діяльності для суспільства, держави, споживачів, ділових партнерів та своїх працівників [2]. За останні роки корпоративна соціальна відповідальність (КСВ) перетворилася на невід'ємну складову великого бізнесу. Вона набуває все більшого значення у суспільстві, про що свідчать, що вже сьогодні «вісім із десяти найвідоміших британських компаній приводять обов'язкові звіти щодо своєї соціальної відповідальності та впливу на суспільство» [3].

Про високу затребуваність інформації щодо корпоративного управління в компанії висловилися 70 % респондентів, які взяли участь в опитуванні Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), 64 % опитаних визначили важливою інформацію про використовувані природні ресурси, 52 % – про соціальну складову [4, с.32]. (Глобальна ініціатива щодо звітності — це довгострокова міжнародна програма за участі багатьох зацікавлених сторін, яка має за мету розробку і поширення універсального «керівництва зі звітності про сталий розвиток*)*. Зазначені дані цілком узгоджуються з концепцією "зовнішнє середовище, суспільство та управління" (environmental, social and governance, ESG), яка спрямована на просування ідеї формування цілісної картини бізнесу підприємств різних секторів економіки.

За даними досліджень Bloomberg було з'ясовано, що вперше у 2013 р. були оприлюднені дані про світовий ринок професійних інвестицій, які враховують ESG аспекти. Вони становили 13,6 трлн. дол. Проте тільки 21% підприємств, акції яких котируються на біржі, надавали відомості про

стійкий розвиток, 49% найбільших підприємств світу включали в річний звіт розділ КСВ, 3% – екологічні показники, 8% підприємств складали річний звіт та звіт про КСВ. Дослідження також показали, що великі підприємства Бразилії, Росії, Китаю, Індії і ПАР звітують про стратегію щодо недопущення зміни клімату та ризики бізнесу. У США на рішення про інвестування кожного восьмого долара впливає рівень корпоративної соціальної відповідальності (КСВ). Корпорації, які реалізовують концепцію КСВ, мають вищі фінансові показники рентабельності на інвестований капітал, обсяг продажів і прибутки акціонерів. 80% опитаних інвесторів та аналітиків визнають, що питання стійкого розвитку мають бути інтегровані в стратегію компанії, та вважають істотною інформацію про нефінансові аспекти діяльності компанії [5, с.22].

Такі перетворення у запитах зацікавлених користувачів звітності підприємств стали важливою передумовою проведення наукових досліджень, пов'язаних з розробкою та впровадженням принципово нових підходів щодо інформаційного забезпечення управління. Нестабільність, динамічність і самоорганізація світової та вітчизняної економіки та непередбачуваність кліматичних умов потребують відповідного інформаційного забезпечення, створення якого можливе за умови перегляду традиційних підходів до підготовки звітності, зокрема управлінської звітності.

Процеси, що відбуваються в умовах сталого розвитку економіки, підштовхують підприємства та експертне середовище до пошуку формату звітності, який краще інтегрує як фінансову так і нефінансову звітність. Зокрема, це такі процеси: зростання потреби з боку учасників фінансових ринків у розумінні впливу бізнес-моделі підприємства на створення доданої вартості у довгостроковому періоді, зростання інтересу до соціально-відповідальних стратегій; укріплення розуміння серед керівництва та менеджерів соціально-відповідальних підприємств у необхідності кращої прив'язки стратегії соціальної відповідальності до фінансових рішень як в межах так і за межами підприємства; кращої віддачі ресурсів, що витрачаються на підготовку фінансової та нефінансової звітності.

Зважаючи на ці потреби, у 2010 р. була створена Міжнародна рада з інтегрованого звітування (International Integrated Reporting Committee, IIRC), метою діяльності якої було визначено введення іншої моделі звітності, яка буде пояснювати, як бізнес створює і зберігає вартість зараз і в перспективі на майбутнє. Нова модель розглядається радою як можливий спосіб отримання більш повної інформації про діяльність підприємства, що звітує, яке відображає ризики та можливості і більш логічно поєднує воєдино фактори (навколишнього середовища, соціального та корпоративного) і фінансові результати. Згідно з Консультаційним проектом міжнародної структури інтегрованого звітування, випущеним Міжнародною радою з інтегрованого звітування у квітні 2013 р., інтегрований звіт – це інформація про те, як стратегія, управління, виконання та перспективи організації в

контексті зовнішнього середовища ведуть до створення вартості протягом коротко-, середньо- та довгострокового періодів [6].

В основу нової моделі покладено концепцію інтегрованого звітування як набір основних ідей, що складають поняття «інтегроване звітування». Концепція інтегрованого звітування передбачає, що корпоративне підприємство взаємодіє із зовнішнім середовищем і володіє капіталами для створення вартості протягом короткострокового, середньострокового і довгострокового періоду. Капітал - це запас вартості, який збільшується, зменшується або трансформується внаслідок діяльності підприємства та результатів цієї діяльності. Отже, концепція інтегрованого звітування розглядає підприємство як механізм створення доданої вартості у визначених періодах із вхідних ресурсів (капіталів) у певний спосіб (бізнес-модель). При цьому виділяються такі види капіталів: фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціально-репутаційний і природний капітал.

Значний поштовх розвитку концепції інтегрованого звітування надали дискусійний документ «Інтегроване звітування - цінності взаємодії в XXI столітті» (2011р.) та стандарт «Концептуальні основи міжнародного інтегрованого звітування» (2013 р.), що були випущені IIRC.

Стандарт «Концептуальні основи міжнародного інтегрованого звітування» ґрунтується на трьох фундаментальних концепціях: капіталів, бізнес - моделі і створення доданої вартості. Відповідно до положень Стандарту підприємство розглядається як механізм створення доданої вартості у коротко-, середнє- і довгостроковому періодах з вхідних ресурсів (капіталів) у певний спосіб (бізнес-модель). Стандарт суттєво розширює межі розуміння капіталу: визначає фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний та природній капітали як важливі для підприємства та задіяні при створенні доданої вартості.

У Стандарті визначені засадничі принципи, за якими повинна викладатись інформація в інтегрованому звіті [6]: стратегічний фокус та орієнтація на майбутні періоди; логічність викладення інформації; відповідність вимогам груп впливу; суттєвість та стислість; повнота та достовірність; зв’язаність та порівняльність. В інтегрованому звіті має бути описана мета зовнішньої комунікації, зміст та структура розкриття цього змісту, метод отримання даних.

При підготовці інтегрованого звіту слід врахувати суттєвість нефінансової інформації відповідно до визначених вимог. Основною складовою нефінансової звітності є звіт про стійкий розвиток. Окремі питання підготовки звіту про стійкий розвиток розглядаються в декількох міжнародних стандартах, серед яких найбільше визнання отримали: керівництво по звітності в галузі стійкого розвитку; стандарти серії AA1000; стандарт по управлінському звіту «Еволюція підзвітності – звітність в галузі стійкості для бухгалтерів»; керівництво за показниками корпоративної

звітності в річних звітах; керівництво SIGMA; міжнародний стандарт ISO 26000 «Керівництво по соціальній відповідальності».

Слід відмітити, що широкий спектр можливих проблем стійкого розвитку визначає неможливість встановлення для всіх підприємств одного чітко визначеного переліку даних показників, стандартних одиниць їх виміру та єдиного порядку розрахунку. У керівництві Глобальної ініціативи щодо звітності (Global Reporting Initiative, GRI) у багатьох випадках в якості показників фактично вказуються межі впливу організації на стійкий розвиток зацікавлених сторін. Такий підхід до встановлення показників передбачає, що кожне підприємство у багатьох випадках має визначати показники результативності для формування найбільш якісної характеристики свого специфічного внеску в стійкий розвиток зацікавлених сторін, суспільства загалом.

За рахунок об'єднання фінансової та нефінансової інформації, опису моделі бізнесу, управлінських підходів і стратегій, а також можливостей і ризиків, інтегроване звітування уможливлює подання в одному документі таких аспектів діяльності підприємства як підходи до ведення бізнесу; матеріальні та нематеріальні активи; ризики, пов'язані з фінансовим і нефінансовим капіталами; екологічні, соціальні та економічні аспекти.

Узагальнення характеристик переваг подання інформації в інтегрованому звіті на основі засадничих принципів подано у табл. 1.

Прийняття концептуальних основ інтегрованого звітування сприяло поширенню складання і оприлюднення інтегрованого звіту підприємствами, у першу чергу, іноземними підприємствами. Аналіз інтегрованих звітів показує, що у розподілі за регіональною приналежністю країн, лідером за кількістю випущених інтегрованих звітів протягом 2011–2016 рр. є європейські підприємства. Більшість підприємств, які випускають інтегрований звіт - великі (відповідно до Директиви 2013/34/ЄС до великих підприємств відносять підприємства за такими показниками: загальна сума балансу: 20 000 000 євро; чисті доходи від продажу та надання послуг- 40 000 000 євро; середня кількість співробітників протягом фінансового року – 250 осіб [7]) та багатонаціональні.

Таблиця 1

Переваги подання інформації при інтегрованому звітуванні

Переваги	Характеристика
Інтегроване мислення	Інтегроване звітування відображає і підтримує інтегроване мислення – моніторинг, управління і передачу відомостей про комплексний процес формування вартості, а також про те, яким чином це сприяє досягненню успіху в перспективі. Інтегрований звіт показує, якою мірою інтегроване мислення поширене в організації
Охоплення всіх форм капіталу, що впливають на процес управління вартістю	Інтегроване звітування показує ефективність процесу управління підприємством за допомогою різних видів «капіталу» (виробничого, людського, інтелектуального, природного і соціального), їх

	взаємозалежність і роль у досягненні цілей. Такий підхід вимагає розкриття інформації про ресурси, ризики і можливості по всьому ланцюжку створення підприємством додаткової вартості
Орієнтація на стратегічний взаємозв'язок минулого і майбутнього	Інтегроване звітування надає достатню для розуміння інформацію про організаційну стратегію, зокрема яким чином ця стратегія сприяє продукуванню доданої вартості у коротко-, середнє- та довгострокових періодах та яким чином використовуватимуться та відтворюватимуться капітали підприємства
Розширення часових рамок	Інтегроване звітування враховує короткострокові, середньострокові і довгострокові аспекти
Поєднання фінансової та нефінансової інформації в одному звіті	Інтегроване звітування надає фінансову та нефінансову інформацію, це може бути представлено або в окремих звітах або об'єднано в одному
Збільшення довіри і прозорості	Інтегроване звітування допомагає сформувати довіру через підвищену увагу до прозорості шляхом розкриття більшого числа фінансових і нефінансових показників, розкриття як позитивних, так і негативних аспектів
Гнучкість	Інтегроване звітування ґрунтується на принципах, що забезпечують розкриття інформації, яка є суттєвою для різних галузей і підприємств, дозволяючи описати стратегію і її досягнення простою і зрозумілою мовою
Стислість та змістовність	Інтегроване звітування спрямоване на зменшення обсягів інформації у звітах та кількості самих звітів, є усунення хаосу в основному звіті таким чином, щоб він охоплював у стислій формі лише найсуттєвіші дані
Комп'ютерна та інтернет-орієнтація	Інтегроване звітування використовує нові прогресивні технології для зв'язаності даних в основному звіті і забезпечення доступу до більш детального розкриття показників в режимі он-лайн, де це необхідно

За результатами дослідження Центру Хозер (Hauser Center) для некомерційних організацій при Гарвардському університеті понад 3 тис. компаній в усьому світі публікують звіти про сталий розвиток та інтегрований звіт [8, с.20]. Серед зарубіжних підприємств можна назвати такі, як "Ford", "Johnson & Johnson", "Shell", "Disney", "Procter & Gamble", "Vodafone", "Xerox", "Microsoft", "Cisco", HP, "Siemens", BASF, "ArcelorMittal", "Novartis", "Carrefour", "Nokia", HSBC, "Novo Nordisk". Відомими компаніями з країн СНД є НК "Роснефть", "Внешэкономбанк", ЗАТ "СКМ", ДТЕК, "Астеліт" (TM life:)).

Загалом за період 1991–2014 рр., згідно з даними Реєстру нефінансових звітів, який веде Corporateregister.com у світі 11122 компаніями, підготовлено 55747 звітів, що можуть претендувати на роль інтегрованих [9].

Аналіз інтегрованого звітування показує, що компанії обирають більш вільний стиль подання і розкриття інформації.

У табл. 2 наведені компоненти інтегрованого звіту корпорації "Coca-Cola HBC" та традиційної фінансової звітності корпорації "IBM" (американські транснаціональні компанії). Для порівняння структури

інтегрованого звіту в табл.2 подано компоненти інтегрованого звіту Групи “ДТЕК”.

Таблиця 2

Порівняння компонентів інтегрованого звіту та традиційної звітності підприємств [10;11;12]

Інтегрований звіт		Тра**диційна фінансова звітність**
Група “ДТЕК“	“Coca-Cola HBC”	“IBM”
Структура і компоненти	Структура і компоненти	Структура і компоненти
1	2	3
4 Вступне слово	**Стратегічний звіт**	**Обговорення управління**
10 Про Групу ДТЕК	1 Основні моменти 2015	26 Огляд
12 Про групу ДТЕК	2 Coca-Cola HBC на перший погляд	27 Прогнозні та застережливі звіти
22 Ключові виробничі та фінансові показники	3 Скринька інвестицій	27 Знімок обговорення управління
24 Основні досягнення за звітний період	4 Звіт Голови	30 Опис бізнесу
28 Місія, бачення, цінності	6 Огляд ринку	36 Рік в огляді
30 Стратегія розвитку 2030	8 Бізнес- модель	67 Інша інформація
38 Топ-менеджмент Групи ДТЕК	10 Огляд CIO	76 Глобальне фінансування
Огляд макроекономіки и галузей	12 Концептуальні основи стратегії “Грати щоб перемогти”	82 **Управлінський звіт**
44 Макроекономічні показники України в 2015 році	14 Наша стратегії	83 **Звіт незалежної зареєстрованої публічної облікової компанії**
50 Ринок вугілля	16 Управління нашими майновими питаннями	**Консолідовані фінансові звіти** 84 Прибуток
60 Ринок електроенергії	24 Визнані ринки	85 Всеохоплюючий прибуток
80 Ринок природного газу	28 Ринки, що розвиваються	87 Рух грошових коштів
Результати діяльності	32 Ринки, що з’явилися	88 Зміни в капіталі
90 Виробнича діяльність	36 Люди	**Примітки до консолідованих фінансових звітів** 90 Основні принципи облікової політики
110 Інвестиційні проекти	39 Довірчі товариства	99 Зміни бухгалтерського обліку
126 Аналіз фінансових результатів	43 Доречність споживача	101 Придбання /продаж компонента компанії
Корпоративне управління	45 Преференція споживача	107 Фінансові інструменти

132 Структура корпоративного управління	47 Управлінські витрати	114 Запаси
134 Спостережні ради операційних компаній	51 Фінансовий огляд	114 Фінансування дебіторської заборгованості
139 Дивідендна політика	55 Управління ризиками	118 Основні засоби
Стійкий розвиток	**Корпоративне управління**	119 Нематеріальні активи, включаючи гудвіл
144 Стійкий розвиток	62 Рада директорів	120 Запозичення
152 Суспільство	66 Звіт про корпоративне управління	123 Інші зобов'язання
166 Співробітники	86 Звіт про винагороду директорів	123 Діяльність, пов'язана з капіталом
172 Охорона праці, виробнича безпека і охорона здоров'я	104 Звіт про відповідальність директорів	127 Зобов'язання за контрактом та умовні зобов'язання
180 Охорона навколишнього середовища	**Фінансові звіти**	129 Податки
188 Стійка енергетика	105 Звіт незалежного аудитора	132 Дослідження, розробка та інжиніринг
	106 Фінансові звіти	132 Прибуток на просту акцію
	112 Примітки до фінансових звітів	132 Витрати на оренду та зобов'язання за лізингом
	Додаткова інформація	133 Компенсації на основі акції
	164 Звіт про корпоративну соціальну відповідальність	136 Пенсійна допомога
	166 Список індикаторів Глобальної ініціативи зі звітності	150 Інформація про сегменти
	189 Глобальний договір ООН - Спілкування наш прогрес	154 Події після звітної дати
	196 Інформація для акціонерів	155 П'ятирічне порівняння обраних фінансових даних
	Обов'язкове звітування	156 Обрані квартальні дані
	198 Звіт офіційного аудитора по консолідованим фінансовим звітам "Coca-Cola HBC AG"	157 Графік продуктивності
	199 Звіт офіційного аудитора по фінансовим звітам "Coca-Cola HBC AG"	158 Рада директорів і вище керівництво
	200 Фінансові звіти "Coca-Cola HBC"	159 ІНФОРМАЦІЯ ДЛЯ АКЦІОНЕРІВ

	209 Звіт офіційного аудитора по звіту про обов'язкову винагороду "Coca-Cola HBC AG"	
	210 Обов'язковий звіт про винагороду	
	Глосарій	

Із інтегрованого звіту корпорації "Coca-Cola HBC" інвестор може отримати набагато більше різнобічної інформації про неї (включаючи HR-політику корпорації, підходи до менеджменту, принципи розвитку взаємовідносин з клієнтами, маркетингову стратегію, відповідність принципам сталого розвитку та ін.), ніж з фінансових звітів "IBM". Інтегрований звіт дозволяє використовувати багато візуальних елементів, зокрема інфографіки, які надають можливість презентувати значні обсяги статистичних даних у компактному і зручному для сприйняття форматі. Це, в свою чергу, дозволяє скоротити час на прочитання такого звіту, що важливо для інвесторів та інших зацікавлених користувачів.

Порівняльний аналіз інтегрованого звіту та корпоративної фінансової звітності свідчить, що головна особливість інтегрованого звіту полягає в тому, що він фокусується на стратегії, створенні вартості та ресурсах, які підприємство споживає і створює, – фінансових, виробничих, людських, інтелектуальних, природних і соціальних. Нефінансова звітність порівняно з фінансовою надає значно більше інформації про вплив підприємства на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи його діяльність у відповідному суспільному контексті.

Фінансова звітність має чітко визначену мету - інформування акціонерів, кредиторів, інвесторів, регуляторів та інших потенційних користувачів, нефінансова звітність - інформування ширшого кола заінтересованих сторін, зокрема працівників, громадських організацій, органів влади, експертів. Основна мета інтегрованого звіту – пояснити постачальникам капіталу (фінансового, зокрема), як підприємство створює вартість протягом довготривалого часу. Інтегрований звіт є комплексною формою інформування інвесторів і клієнтів підприємства. Без ризику розкриття фінансової сторони діяльності підприємства, інтегрований звіт формує повніше розуміння тих процесів, які впливають на прибутковість та перспективи подальшого розвитку підприємства. Таким чином, інтегрований звіт є більш ефективним джерелом інформації про інвестиційну привабливість підприємства. До того ж, зважаючи на комплексну специфіку організації інформації, інтегрований звіт розрахований на ширшу цільову аудиторію і може бути цікавим не тільки фінансовим директорам, акціонерам, інвесторам і топ-менеджерам, але й маркетологам, фахівцям зі сталого розвитку, а також пересічним клієнтам.

Крім того, для користувачів важливе значення має обсяг інформації. Із табл. 2 бачимо, що інтегрований звіт дещо більший за обсягом ніж фінансові звіти.

Результати дослідження показують, що структура поданого інтегрованого звіту підприємств є різною. Спільною рисою інтегрованого звіту підприємств, які його оприлюднюють є механічне поєднання фінансової та нефінансової інформації підприємства в один документ. Це є неефективною практикою і не створює цінності для акціонерів та інших користувачів звітності. Ключовим аспектом формування інтегрованого звіту є включення стандартних елементів інтегрованого звітування та дотримання ключових принципів формування змісту такого звітування. У цьому контексті важливим фактором можуть стати стандарти інтегрованого звітування, проекти яких розробляються об'єднанням міжнародних організацій, ініціатором яких є Міжнародна рада з інтегрованого звітування.

Інтегроване звітування покликано надавати всю необхідну інформацію для внутрішніх цілей, у той же час пропонуючи цю інформацію для різних кристувачів: власників, акціонерів та інших зацікавлених осіб. Це вимагає мати одну базу даних, з якої підприємство має можливість вибрати відповідну інформацію для відповідного призначення (наприклад, внутрішніх і зовнішніх звітів, фінансових та нефінансових звітів). Інтегроване звітування є цілісною галуззю, яка заснована на взаємопов'язані усіх видів набору даних. Це також означає, що відповідні дані, у тому числі нефінансова інформація, повинні бути доступні на регулярній, своєчасній та надійній основі.

Процес підготовки інтегрованого звіту завжди є індивідуальним для кожного підприємства. Проте, етапи роботи над звітом можуть бути загальними для всіх підприємств. В основу процесу інтегрованого звітування має бути покладена "дорожня карта" (рис.1), яка описує покрокове створення інтегрованого звіту на основі встановлення інтегрованого мислення та формує підґрунтя для оцінення та контролю цього процесу. Виходячи з цього можна запропонувати підхід до організації процесу підготовки і оприлюднення інтегрованого звіту підприємства, сутність якого відображено на рис. 2.

Рис. 1. "Дорожня карта" заснування інтегрованого звітування

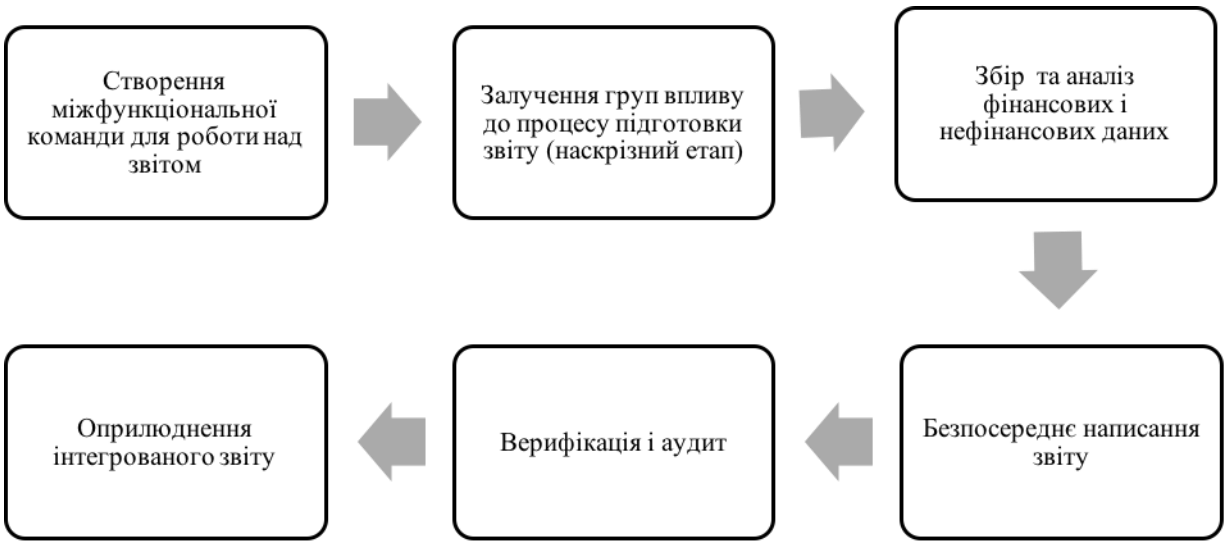


Рис.2 . Процес підготовки та оприлюднення інтегрованого звіту підприємства

Важливим аспектом підготовки інтегрованих звітів слід виділити етап збору і аналізу інформації. На цьому етапі підприємство може використовувати бази даних, сформовані при запровадженні інформаційних систем і технологій. Або через використання позабалансових рахунків для відображення фінансових і нефінансових показників підприємства. Наприклад, на позабалансовому рахунку «Людські ресурси» на одній стороні можна відображати увідні ресурси (кількість працюючих, витрати на персонал), а на іншій стороні – досягнуті результати (дохід, лояльність персоналу, тощо). Це дозволить систематично аналізувати зміни у ресурсах та вивчати їх взаємозв’язок з досягнутими результатами. При формуванні стратегічних показників підприємства важливо подати та проаналізувати фінансові та нефінансові показники за минулі періоди. Це є вже окремими напрямами дослідження.

Після того, як інтегрований звіт буде підготовлений у повному обсязі, він відображатиме внутрішні процеси, суттєві сторони обговорення та участь зацікавлених сторін у його підготовці. Щоб досягнути цього, потрібно мати кооперацію між різними областями підприємства і залучати зацікавлені сторони в інтегроване звітування. Паралельно з визначенням основи для комплексного звіту, може бути розроблена його структура і загальна концепція зв'язку в кроках.

Для загальної цілісності та підвищення довіри до оприлюдненого інтегрованого звіту підприємство може застосовувати систему внутрішніх інструментів, включаючи внутрішній аудит, в частині управління інформацією та її публікацією. Підтвердження інтегрованого звіту повинно виконуватися зовнішніми компетентними групами або особами.

Надійність даних інтегрованого звіту забезпечується за рахунок таких механізмів, як широке залучення заінтересованих осіб і проведення незалежної зовнішньої перевірки інформації. Перевірка достовірності

інформації інтегрованого звітування здійснюється за міжнародними стандартами. Базовим є міжнародний стандарт проведення аудиторських перевірок ISAE 3000, розроблений у 2004 р. Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Другий стандарт перевірки – AA1000AS – було розроблено британським інститутом AccountAbility у 2008 р. Крім того, у деяких країнах можуть застосовуватися національні стандарти (наприклад, стандарт AT101, розроблений Американським інститутом дипломованих суспільних бухгалтерів, і Розділ 5025 Керівництва, опублікованого Канадським товариством привілейованих бухгалтерів) [13, с.27]. Для забезпечення можливості перевірки інтегрованого звітування необхідно розвивати нові методи, стандарти і механізми звітування.

Інтегроване звітування може бути цікавим для українських підприємств з кількох причин. По-перше, з причини відображення стратегічних переваг, які істотно впливають на вартість підприємства. По-друге, воно забезпечує краще розуміння власної бізнес-моделі та аналіз її впливу на суспільство та навколишнє середовище. По-третє, воно сприяє донесенню цінності соціально відповідального бізнесу до ключових керівників підприємства, перекладу положень концепції сталого розвитку на мову, зрозумілу менеджерам ключових напрямів. І останнє, запровадження інтегрованого звітування великими українськими підприємствами сприятиме підвищенню їх іміджу у світі та підтвердженню конкурентоспроможних компетентностей.

Отже, однією з умов реалізації концепції сталого розвитку є інтегроване звітування. Концепція інтегрованого звітування найбільш повно враховує усі складові створення вартості в сучасних умовах та передбачає всебічну оцінку її величини. «Інтегроване мислення», покладене в основу інтегрування звітності, залучає в процес комунікації різні структурні підрозділи підприємства, підвищуючи ступінь їх взаємодії. Це сприяє формуванню та збереженню доданої вартості на всіх рівнях підприємства, посилює взаємодію фінансових і нефінансових структурних підрозділів усередині підприємства, створює можливості зниження репутаційних та інших ризиків.

Визначальною особливістю інтегрованого звіту є його орієнтація на забезпечення надання інвесторам інформації про сталий розвиток, що має істотний вплив на стратегічні зміни вартості підприємства. В інтегрованому звіті підприємство надає коротку інформацію про те, як його стратегія, корпоративне управління, результати діяльності та перспективи дозволяють йому створювати вартість протягом тривалого періоду, який складається з використанням основних принципів підготовки звітності у сфері стійкого розвитку.

Інтегроване звітування з економічною, екологічною і соціальною складовими – одна з найперспективніших сфер, яка сьогодні динамічно розвивається, потребує досліджень і розробок відповідних методологічних засад.

Список використаних джерел:

1. *Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020" Указ Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015.*
2. *Офіційна сторінка Спільноти СВБ: Соціально відповідальний бізнес в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.svb.org.ua/national-csr-strategy.*
3. *Corporate Social Responsibility [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.management-issues.com.*
4. *Гриценко О.І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання/ Гриценко О.І // «Молодий вчений». – 2014. – № 2 (05). –С.31-34.*
5. *Костирко Л.А. Інтегрована інформаційна система підтримки фінансової стратегії стійкого розвитку підприємств/ Костирко Л.А. // Часопис економічних реформ. — 2013. –№ 4(12). – С.18-28.*
6. *The International Integrated Reporting Framework: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf.*
7. *Директива 2013/34/ ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і припиняє дію Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www. ua-energy.org/.../Accounting_Directive_for_translation_UK.*
8. *Костирко Р.О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові / Костирко Р.О.// "Економіка України". —2013. –2 (615). —С.18-28.*
9. *Макаренко І. О. Сучасні тенденції складання і подання корпоративної звітності / І. О. Макаренко // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Проблеми інтеграції України у світовий фінансовий простір ; збірник наукових праць / НАН України. – Інститут регіональних досліджень. – Львів, 2014. – Випуск 1 (105). – С. 410 – 415.*
10. *Група ДТЕК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.svb.ua/companies/dtek?page=1.*
11. *Coca-Cola Hellenic Bottling Company [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://coca-colahellenic.com/media/2390/coca-cola-hbc_2015-integrated-annual-report.pdf.*
12. *International Business Machines Corporation and Subsidiary Companies [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ibm.com/annualreport/2016/images/downloads/IBM-Annual-Report-2016.pdf.*

13.*Давидюк Т.В. Підвищення інформативності даних через розвиток звітного інформаційного забезпечення управління людським капіталом/ Давидюк Т.В. //УДК 657.421.3. – Київ, 2013. – С.310-316.*

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ІНТЕГРОВАНОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТРАНСПОРТНО-ЕКСПЕДИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

А.А. ЛІЧМАН,
аспірант Вінницького фінансово-економічного університету

В сучасних умовах проблема інтегрованого обліку залишається актуальною і потребує системного вирішення. Недостатність дослідження питань інтегрованого обліку на підприємствах автотранспорту та наявність існуючих недоліків стали основою більш широкого вивчення цієї проблеми. Метою цього дослідження є теоретичні і методичні положення обліку та звітності на підприємствах і подальшой розвиток методики інтегрованого обліку, розробка прийняття та організації ведення обліку,контролю і аналізу на основі бюджетування для виконання управлінських рішень.

Бухгалтерський облік транспортного підприємства – досить складна система збору, відображення, аналізу і обробки інформації для її накопичення з метою отримання передбачуваного кінцевого результату при теперішніх обмеженнях наявних ресурсах. Система обліку, повинна передбачати контролюючі параметри, тобто такої її елементи, які безперервно контролюють рух і стан суб'єкта управління, не маючи при цьому на нього управлінського впливу.

У літературі існує безліч тлумачень поняття «інтеграція», здійснюється систематизація підходів до дефініції базових елементів процесу інтеграції з облікової точки зору. Але рівень впровадженого інтегрованого обліку не відповідає потребам сучасного розвитку підприємництва, і, на жаль, не завжди управлінці усвідомлюють важливість і перспективність впровадження інтегрованого обліку, транспортно-експедиційної діяльності.

Організація інтегрованого обліку на підприємстві здійснюється за своїми принципами, виходячи з цілей і завдань управлінців та не регламентується з боку держави. Такий облік служить лише інтересам підприємства та його господарю. В інтегрованому обліку основна увага приділяється діючим підрозділам - структурним елементом підприємства, очолюваних певним керівником, який несе відповідальність за розвиток процесу виробництва і наданню послуг.

Інтегрований облік як об’єднання процесу бюджетування та всіх видів обліку, аналізу і контролю, вносить в теорію бухгалтерського обліку такі поняття як: «бачення», тобто опис майбутньої діяльності підприємства та

системи оподаткування на перспективу, можливість виявляти відхилення та оперативно вносити коригування.

Інтегрований облік можна назвати складовою частини бухгалтерської системи підприємства, яка передбачає: формування концепції побудови системи; побудову структури, що забезпечує взаємозв'язок внутрішніх об'єктів управління між собою і зовнішнім середовищем; обов'язкове вичленення із структури її окремого елемента - понятійного апарату; наявність механізму; взаємодії всіх видів обліку на основі єдності об'єктів управління; обґрунтування сукупності прийомів і методів, які забезпечують адекватність методології обліку, що склалася на підприємстві в практиці управління.

Для того, щоб показники обліку успішно виконували свої функції, вони повинні відповідати таким вимогам: характеризувати стратегічні цілі підприємства, ключові фактори його успіху і конкретні дії; бути вимірними і чутливими до зміни стану, що характеризується цілями, факторами, діями підприємства; конкретний показник повинен бути чітко визначений: менеджери і рядові співробітники повинні однозначно розуміти, що саме показник вимірює і як він обчислюється; дані, що використовуються для обчислення показника, повинні бути своєчасними достовірними та об’єктивними; значення показника має відстежуватися на регулярній основі: частота його вимірювання повинна бути порівнянна з частотою змін об'єкта, який він вимірює і не повинна погіршувати точність вимірювання.

Вважають, що показники працюють, лише тоді, коли є конкретно поставлене завдання досягти певних (кількісно виражених) характеристик до певного моменту часу. Це надає діюча система сучасного інтегрованого обліку. Адже інтегрована система обліку - це об'єднання, або тісна кооперація діючих елементів господарювання для досягнення спільної мети цілей, це процес ідентифікації, вимірювання та накопичення в облікових регістрах даних про господарювання, їх аналіз і контроль, підготовка, інтерпретація та надання широкої інформації про господарювання, для використання менеджментом у плануванні, оцінці та управлінні підприємством. Такий облік ще називають складовою частиною управлінської системи підприємства.

Для більш повного уявлення інтегрованої системи управління проаналізуємо поняття «система» в наявній літературі і серед вчених, що підтримують принцип системного підходу.

Визначення поняття «система» неодноразово змінювалося за формою і за змістом. Розглянемо в таблиці 1 еволюційні зміни, які відбувалися з визначенням системи в міру розвитку теорії систем і використання цього поняття на практиці.

Таблиця 1

Еволюція визначення поняття системи різними авторами

Автор	Тлумачення поняття система	Коментарі
Л.фон Берталанфи	Визначав систему як комплекс взаємодіючих компонентів або як сукупність елементів, що перебувають у певних відносинах один з одним і з середовищем.	Говорилося про те, що система - це елементи, а не зв'язки між ними
М.Месарович	Система - це безліч X вхідних об'єктів (впливають на систему) і безліч Y вихідних результатів, а між ними встановлено узагальнююче ставлення перетину.	Пропонує виділяти страти розгляду системи
А.И.Уёмов	Визначаючи систему через поняття «речі», «властивості», «відносини», в одному з яких властивості qt характеризують елементи (речі), а в іншому - властивості qt характеризують зв'язку (відносини)	Запропонував в двоїсті визначення
Ф.Е.Темнико	Система - організоване безліч (в якому мета з'являється при розкритті поняття організоване)	
В.Н.Сагатовс	Система кінцеве безліч функціональних елементів і відношення між ними, виділена з середовища відповідно з певною метою в рамках певного часового інтервалу	
Е.З. Майминас	Система являє собою безліч елементів, що знаходяться в деякому відношенні один до одного	
У.Р.Эшби	Включив у визначення системи, поряд з елементами, зв'язками і цілями, спостерігача N, т. е. особа, яка представляє об'єкт або процес у вигляді системи при їх дослідженні або прийняття рішення	Вказував на облік взаємодії системи і дослідника
Ю.И.Черняк	Система є відображення на мові спостерігача (дослідника, конструктора) об'єктів, відносин і їх властивостей у вирішенні завдання дослідження, пізнання	Враховувати і мову спостерігача (LN)
С.Оптнер	Систему можна трактувати тільки як відображення, тобто. як щось, що існує лише у свідомості дослідника, конструктора	
М.Х.Мескон, М.Альберт и Ф.Хедоури	Система - це деяка цілісність, що складається з взаємозалежних частин, кожна з яких вносить свій внесок у характеристики цілого	
Г.В.Семенов	«Система - це деяка сукупність елементів довільної множини, їх взаємозв'язків, властивостей і взаємин, що представляють цілісний комплекс і функціонують відповідно до певними об'єктивними закономірностями, властивими даному комплексу	

В.Н.Садовский Э.Г.Юдин	Система являє собою елемент системи більш високого порядку; елементи будь досліджуваної системи, у свою чергу, зазвичай виступають як системи більш низького порядку	Відображено складну взаємодію системи з її оточенням
Большая Советская энциклопедия	Система визначається прямим перекладом з грецького «sistema», що означає «склад», тобто складене, поєднане з частин; система - об'єктивна єдність закономірно пов'язаних один з одним предметів, явищ, а також знань про природу і суспільство	Застосовують як до матеріально реалізованим предметів, так і до знань про ці предмети
Новая экономическая энциклопедия	Система визначається як упорядкована сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язку один з одним і утворюють певну цілісність, єдність.	
Философский словарь	Система - «сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках між собою і утворюють деякий цілісну єдність	

Поняття, що входять у визначення системи, тісно пов'язані між собою, і на думку Л. фон Берталанфі не можуть бути визначені незалежно, а визначаються, як правило, одне через інше, уточнюючи один одного. У число основних понять системи входять такі як: елемент, структура, стан, поведінка, рівновага, стійкість і интегративність.

В даний час на автотранспортних підприємствах налічується велика кількість видів обліку - це бухгалтерський, управлінський, фінансовий, податковий, оперативний, виробничий, облік за стандартами МСФЗ або GAAP.

Розуміння сутності інтегрованого обліку дозволяє виявити залежність функцій, що виконуються цим видом обліку, від функцій управління, які складаються з: планування, контролю, оцінки, безпосередньо організаційної роботи, внутрішніх інформаційних зв'язків і стимулювання.

Допомогти тут інтегрований облік може тим, що дозволяє сфокусувати увагу менеджерів усіх рівнів і всіх підрозділів на досягнення глобальних цілей, що стоять перед підприємством в цілому. Подібне структурування цілком доречне для будь-якої системи управління. Проте елементи системи інтегрованого обліку мають деякі риси, що випливають з її специфіки.

Виявлення неефективних процесів у виробництві дозволяє приймати обґрунтовані рішення: іноді повна відмова від неефективного процесу може принести більше користі, ніж спроби його реорганізувати або налагодити по іншому. Це ж саме стосується і організації інтегрованого обліку. Можна собі уявити який штат і яка завантаженість персоналу по паралельного ведення різних видів обліків і складання різної звітності повинні бути на підприємстві, якщо не інтегрувати всіх види обліку в єдиній обліковій системі.

Інтеграція систем обліку має наступні переваги: виключення подвійного (потрійного і так далі) введення даних за господарськими

операціями для потреб різних систем обліку, високий рівень достовірності управлінської інформації, що досягається завдяки одноразовому введенню даних і за рахунок мінімізації ймовірності помилки при багаторазовій обробці однієї і тієї ж інформації в різних системах обліку. працює з і відповідність даних різних систем обліку, що базуються на використанні єдиного інформаційного простору; відсутність необхідності в утриманні додаткових служб для паралельного ведення різних видів обліку;оптимізація документообігу на підприємстві.

На даний момент питання інтеграції обліку в єдину систему вирішується багатьма програмними продуктами. На момент постановки інтегрованого обліку на підприємстві вже існує діюча система бухгалтерського обліку з розробленою методологією і технікою обліку, які базуються на різних законодавчих актах і закріплені в бухгалтерську облікову політику, посадові інструкції і різні регламентні документи підприємства.

Транспортні підприємства створють конкретну систему управління, яка поряд з обліком також є об'єктом дослідження, але вивчати її можна тільки на основі зрозумілої певної визначеної наукової концепції, де концепція «системи» використовується як засіб для дослідження характеристики об'єкта управління. Цінність її полягає в тому, що вона сприяє більш глибокому розумінню характеристик системи, що вивчається і процесу функціонування підприємства як цілісної системи управління. Концепція управління посилаються лише в тому випадку, якщо її ефективність не викликає сумнівів, тобто структурні підрозділи підприємства працюють більш плідно, споживаючи меншу кількість ресурсів для досягнення поставленої мети; підвищується продуктивність роботи всіх управлінських кадрів , що діють усередині підрозділів і при цьому додатково не створюється створення надлишкові управлінські ланки і функції; менеджери всіх структур взаємодіють як партнери: більш злагоджено, об'єднуючи свої зусилля для досягнення спільних цілей,підприємства.

Концепція хороша настільки, наскільки вона дозволяє розв'язувати насущні проблеми реального стану бізнесу, яка акцентує увагу управлінців не тільки на самих виробничих і фінансових результатах, а й на факторах, що створюють їх, таких як знання, рівень обслуговування клієнтів, ефективність здійснення внутрішніх процесів і т.п. На підприємстві не можна ініціювати обґрунтовані зміни, якщо неможливо оцінити подібні нематеріальні чинники, оскільки не можна управляти будь чим, якщо немає можливості це виміряти.

Системна концепція передбачає комплексне проектування систем управління і обліку, що включає вибір цілей функціонування, формування складу рішень, які реалізують обрані цілі, проектування технології підготовки управлінських рішень, формування структури управління і обліку, розробку регламентуючої облікової документації та порядку відображення в системі фактів господарського життя, їх аналізу, контролю та прийняття відповідних рішень.

Регулювання інтегрованого обліку здійснюється в рамках існуючого правового поля, але в особливій області внутрішнїх відносин, які не повністю піддаються прямому законодавчому контролю (внутрішній розпорядок, структура підприємства, посадові обов'язки і т. д.). Інтегрований облік в наших умовах, впроваджується лише у вже працюючих підприємствах зі сформованою інституціональною структурою, що викликає певні складнощі його постановки та організації, щоб вони не суперечили, а й взаємодіяли з існуючими на підприємстві інститутами. Функціонування системи « інтегрований облік» в якості єдиного цілого забезпечуються зв'язками між її елементами.

Інтеграція за стадіями життєвого циклу продукту по горизонталі вимагає формування єдиної і чіткої інформаційної системи управління, яка повинна включати, насамперед, показники якості та кількості витрат за стадіями науково-дослідної, конструкторської та технологічної підготовки виробництва, а також показники власного виробництва, впровадження, експлуатації і зняття виробу з виробництва.

Сьогодні, на жаль, складно знайти відповіді на наступні питання: «Що необхідно зробити, щоб транспортне підприємство змогло досягти результатів або хоча б наблизитися до результатів діяльності його партнера? Що в першу чергу необхідно зробити, щоб зменшити різницю між ними? Як далеко підприємство готове йти у прийнятті та впровадженні нових технологій, підходів, методів ...? Що або кого необхідно задіяти, скільки це буде коштувати і скільки часу це займе? Які можливі області застосування нових технологій, процесів ... у нашому підприємстві? ». Ці та безліч інших, не менш важливих питань повинні вирішуватися фахівцями, що включають, по-перше, тих, хто дійсно є професіоналом в певних областях діяльності підприємства, по-друге, тих, хто відповідальний за планування його майбутнього і, по-третє, тих , у кого є повноваження впроваджувати необхідні зміни. Дослідження показали, що проблема полягає правильному формулюванні питань. Реально сформульовані питання, дадуть правильні відповіді.

Охоплення всіх без винятку підрозділів - необхідна умова дії методики стратегічного управління і саме це завдання вирішується в процесі впровадження інтегрованого обліку шляхом декомпозиції стратегічних цілей і доведення їх до всіх підрозділів у вигляді цільових значень.

Оскільки інтегрований облік є компонентом загальної системи бухгалтерського обліку, то ті принципи, які сформовані для фінансового та управлінського бухгалтерського обліку, застосовуються і в інтегрованому обліку, проте останній формує інформацію для планування, прийняття рішень, вироблення стратегії підприємства та оцінки діяльності, а процедури його ведення повинні відповідати принципам формування інформаційних систем про виробництво в умовах використання найскладнішого наукового інструментарію - системного підходу, а останнім часом - ситуаційного

підходу. Звідси він повинен оперувати такими принципами, які будуть відповідати загальним концепціям побудови інтегрованого обліку.

Іноді виникає питання: якою мірою інтегрований облік замінює традиційні засоби планування, управлінського обліку або фінансово-економічного аналізу? Відповідь проста: з появою інтегрованого обліку традиційні облікові методи і підходи не відкидаються, просто їх роль в системі управління збагачується багатьма новими можливостями. Більшість з них органічно «вбудовуються» в інтегрований облік, наприклад, звичні показники фінансового стану або операційного аналізу відіграють роль ключових показників ефективності. Інші управлінські методики є взаємодоповнюючими по відношенню до інтегрованого обліку, наприклад, методи бюджетування використовуються для планування реальних дій, необхідних для реалізації мети, сформульованої в системі інтегрованого обліку.

Інтегрований облік, володіючи принципом логічності формування самих різних показників внутрішньої звітності для управління так узагальнює її показники за даними первинного та іншого оперативного обліку, що вони стають системою об’єктивної внутрішньої комунікації. На нульовому рівні облікова інформація з’являється в первинних документах, звітах основних і допоміжних цехів. На першому рівні вона групується у зведених документах відділу постачання, зовнішньої кооперації, виробничих підрозділів, збутового і фінансового відділів, бухгалтерії, складського господарства. На наступних рівнях здійснюється об'єднання і формування звітних показників у функціональних відділах заводоуправління (головного конструктора, головного технолога, головного механіка, відділу кадрів та ін.). На самому верхньому рівні (об’єднані під єдиним керівництвом виробничо-диспетчерський, планово-економічний відділи та бухгалтерія) відбувається узагальнення, тобто зведення інформації, що надійшла від усіх структурних підрозділів та перетворення її в результатну.

Зміст звітів залежить від їх цільового призначення або посади керівника для якого вони призначені. Бухгалтери-аналітики, наприклад, складають: звіти з аналізу собівартості з метою визначення дохідності продукції, кошторису для планування майбутніх витрат; поточні звіти виробничих підрозділів для оцінки результатів роботи; звіти про витрати на виробництво для прийняття оперативних рішень; звіти щодо виконання кошторисів капітальних вкладень для довгострокового планування або прогнозування і т. п.

Міжфірмовий бухгалтерський облік. Із відомих нам сорока видів обліку в літературі немає згадки про реально діючий міжфірмовий бухгалтерський облік (МБО). Інтернаціоналізація науки і розробок нових технологій сьогодні вважається фахівцями як позитивна тенденція, оскільки виграють усі учасники, хоча і в різній мірі. Створюються галузеві міжфірмові дослідницькі інститути, науково-технічні альянси, консорціуми, спільні підприємства. Декілька великих корпорацій однієї галузі, будучи

зацікавленими у спільному проведенні певних етапів інноваційних процесів (насамперед НДДКР), організують на паях інститут, визначають довгострокову програму його досліджень, створюють орган управління, обліковий апарат, який забезпечує потрібною інформацією кожного із партнерів. У наш час практично тисячі компаній розвинених країн світу активізують міжфірмові зв'язки:створення спільних підприємств (СП) на умовах угоди: про співпрацю в окремих видах наукової діяльності; про поглинання новаторських малих підприємств (венчурних фірм) великими компаніями з метою одержання нових технологій; про розподіл відповідальності між компаніями — засновниками консорціуму; про створення науково-технічних альянсів. Спільні підприємства створюють з різною метою: підвищення експортних можливостей; отримання прямих закордонних інвестицій; продаж технології за допомогою ліцензування та ін.

Про маштаби міжфірмових угод міжнародного науково-технічного альянсу свідчать наступні дані: з інформаційних технологій міжфірмові угоди мають США / Західна Європа – 599 угод, Японія / США – 406 угод, США – 1005 угод. Серед трьох технологічних сфер співробітництва найбільш інтернаціоналізованою є інформаційна технологія, біотехнологія, скажімо має відповідно 245, 155 та 400 угод; нові матеріали – 133, 94 та 277 угод. Про масштаби співробітництва свідчить такий приклад. Так, у 1992 р. відомі корпорації IBM, Simens і Toshiba створили альянс для розроблення суперчіпа комп'ютерної пам'яті, вклавши у цей проект 1 млрд. дол.

Науково-технічний альянс — стійке об'єднання декількох фірм різних розмірів між собою і/або з університетами, державними лабораторіями на основі угоди про спільне фінансування НДДКР, розроблення або модернізацію продукції. Якщо у співпраці беруть участь партнери з різних країн, то альянси стають міжнародними. Створюючи технологію поза жорсткими національними межами, альянси знижують вплив і кількість страхових факторів, ризиків, обмеженості ресурсів, надмірності державного регулювання.

У центрах працюють постійні співробітники або вчені, що відряджаються учасниками консорціуму. Там витрачаються великі суми об’єднаних коштів. Після виконання завдання консорціум розпускають, але до цього здійснюється аудиторська перевірка стану обліку, правильності використання вкладених коштів.

У Японії виникла одна з ефективних форм інтеграції підприємств — спільна науково-технічна і виробнича діяльність кейреців, які існують у вигляді конгломератів або вертикально інтегрованих об'єднань. До складу конгломерату входять компанії, що функціонують у різних сферах економіки, їх діяльність координується банками або торговою компанією. В кейрецу ведеться достовірний облік всіх вкладень, результатів діяльності, складається звітність для кожного учасника.

Висока конкурентоспроможність японських компаній значною мірою визначається створенням кейрецу, у межах яких формуються довгострокові

зв'язки між підприємствами, які входять до об'єднання. Із 100 найбільших промислових фірм Японії 70 є членами тих чи інших кейрецу, а це означає, що кожен з них є учасником міжфірмового бухгалтерського обліку.

Об'єднавшись у кейрецу, кілька десятків різнопрофільних фірм створюють універсальний багатогалузевий концерн зі своїм потужним обліковим апаратом.

Використання різноманітних внутріфірмових та міжфірмових організаційних форм інноваційної діяльності на державному, регіональному, галузевому, корпоративному рівнях є характерною особливістю нинішнього етапу розвитку науково-технічного прогресу, яка сприяє прискоренню інноваційних процесів, швидшому опануванню суспільством результатами інноваційної діяльності та комерційному успіхові всіх учасників міждержавної чи міжфірмової кооперації.

Звідси, виникає суттєве питання: чи є у міжфірмових підприємств бухгалтерський облік? Кого і які фірми він обслуговує, на яких умовах? Як формуються активи державних і приватних фірм, створюється прибуток, розподіляються результати? А звідси, яку назву носить такий вид обліку, коли об’єднується різні підприємства України і світу? На жаль, до сьогодні це питання ніхто не ставив, але тут є свої особливості організації та ведення обліку, а головне, захист інтересів держави та власників капіталу, особливості безпеки обліково-економічної інформації. Адже більшість розробок, які ведуть міжфірмові об’єднання, не підлягають розголошенню. Тому, на наш погляд, міжфірмовий бухгалтерський облік, повинен зайняти одне із провідних місць в системі наукових дослідженнях і практиці їх організації в сучасних умовах.

Що таке клієнтоорієнтованість?.З розвитком інформаційних технологій поняття простору і часу перестає бути перешкодою для розвитку. Банальні за своєю суттю, але дуже яскраві за враженнями дії конкурентів і покупців впливають на наш бізнес. Є ще постачальники, закони, законодавства, акцизні марки, орендна плата та інші.

Конкуренція на ринку сьогодні досягла такої межі, коли традиційні форми роботи з продавцями та обслуговування покупців не можуть забезпечити перевагу.

Надприбутків практично немає, рентабельність залишає бажати кращого. Звідси виникає необхідність знижувати витрати, що може стати тією самою конкурентною перевагою, яка дозволить на якийсь час відірватися від конкурентів.

Один із шляхів зниження витрат - це перестати виробляти те, що не купують, позбутися надлишків ОМА, розпродати неліквіди і нарешті почати купувати те, що потрібно для виробництва, а не те, що пропонує постачальник – “купили цю партію товару тому, що нам запропонували її за вигідною ціною”. Це одна із причин добре знайомого поняття неліквід, що означає втрати, програш.

Клієнтами називають осіб, які є постійними покупцями або замовниками. Є ще й таке поняття як корпоративні клієнти – гіпермаркети, мережі магазинів, різні компанії, регіональні мережі тощо. Співучасників якоїсь справи, діяльності, договірну сторону називають партнерами.

Клієнтоорієнтоване підприємство не те, у якого це проголошено на сайті, а те, яке знає свого покупця і всі подробиці його буття. І відповідно, робить все для нього - асортимент, години роботи, ціни та акції. Ось що таке клієнтоорієнтованість. Таке підприємство це не підприємство, що орієнтується на клієнта, а яке повинне орієнтується з ним в одному напрямку, уявляє характеристику самого бізнесу, яка відображає місце інтересів клієнта в системі пріоритетів керівництва і власників. Клієнтоорієнтованість - це здатність підприємства створювати додатковий прибуток за рахунок розуміння та ефективного задоволення потреб клієнтів та партнерів. Це інструмент, який дозволяє підприємству мати лояльних клієнтів та партнерів, їх ставлення. Користування цим інструментом вимагає певних інвестицій.

Якісний сервіс це перш за все ознака клієнтоорієнтованості бізнесу. Можна мати високу якість сервісу (з точки зору його організації), доведеної до автоматизму, але не бачити при цьому конкретного клієнта. У цьому випадку діють стандарти обслуговування, а не враження клієнта і його лояльність. На жаль, поки бізнес не цікавиться тим, як клієнт оцінює пропоновані йому продукти і сервіс; як система взаємовідносин з покупцем або продавцем впливає на їх задоволеність і частоту покупок та продаж; як маркетингові ініціативи впливають на рівень довіри до підприємства; як підвищити довгострокову цінність клієнта і збільшити конкурентну частку його прибутку.

Удосконалення клієнтоорієнтованої культури має відбуватися одночасно зі зміною цілей, структури і працюючих. Але за відсутності облікової клієнтської бази розвивати стратегію бізнесу не можливо. Отже, слід знати свого покупця і продавця та розуміти те, що вони зміняються. Рік від року покупець і продавець стають все більш вимогливими і досвідченими в багатьох сторонах щодо якості продукції.

Багато що залежить від особистості менеджера, чим він керується, приймаючи рішення про роботу з постачальниками і покупцями, як він визначає, з ким краще працювати - з великими або дрібними постачальниками і покупцями, з виробниками або дистриб'юторами. Правильним буде рішення, яке ґрунтується на загальній стратегії підприємства і розумінні того, який товар буде потрібен покупцям. Основна мета придбання товару - купити те, що затребуване виробництвом і покупцями і добре продаватиметься за цінами, що пропонуються покупцям.

Відносини з постачальниками і покупцями зачіпають стратегію виробництва. Для того, щоб визначити для себе всі правила гри, щоб уникнути суб'єктивної оцінки в роботі з постачальниками і покупцями та надати стратегії потрібний напрямок розвитку, на підприємстві слід

розробити «Положення про роботу з постачальниками і покупцями», яке б регулювало всі питання, пов'язані з вибором і відносинами з клієнтами та служило для оптимізації та контролю роботи по закупівлі та продажах. Цей документ повинен відповідати на питання: що вважати стратегічним партнерством; порядок розгляду комерційних пропозицій та прийняття рішення про початок переговорів з потенційним постачальником, покупцем; порядок введення нових постачальників і покупців, критерії їх відбору; регламент введення даних про постачальника і покупця в інформаційну систему; порядок і процедура оформлення замовлень; порядок і процедура ведення балансів та оплати рахунків; порядок виведення постачальників чи покупців або перегляд угод з ними; опис процедур і порядок виставлення рекламацій; регламент підготовки та проведення переговорів, вимоги до підготовки при переговорах; регламент запрошення гостей-постачальників в офіс, в ресторан, на виставку, презентації та корпоративні свята та інші заходи; регламент і порядок оформлення відряджень; діловий етикет при зустрічах з постачальниками та покупцями; етичні моменти відносно постачальників та покупців.

Прибуток – є результатом того, наскільки підприємство орієнтоване на свої ключові зацікавлені сторони. Але якщо метою діяльності підприємства є лише прибуток, то воно перестає стимулювати персонал, а значить, не буде і прибутку, на який розраховує власник. Але слід пам’ятати – без правильно налагодженого об’єктивного обліку клієнтів, розраховувати на прибуток – утопія.

З’єднуючою ланкою між перерахованими перспективами служать причинно-наслідкові зв'язки. Будь-яке підприємство являє собою складний організм і зміни в якійсь одній області практично неминуче тягнуть за собою зміни в кількох інших областях. В якості ілюстрації можна навести наступне міркування.

Централізовано сплановані дослідження, потреба в яких виникла в результаті усвідомлення персоналом підприємства необхідності поліпшень в критичних областях бізнесу називають бенчмаркінгом. Цю проблему у своїй докторській дисертації розглядала доц. Л.М. Кузнєцова. Початком процесу поліпшень можна вважати момент постановки наступних питань: куди ми хочемо прийти? Де ми зараз? Що нам необхідно робити, щоб дістатися до мети?

Будь-яка діяльність підприємства, що піддається вимірюванню, може бути вивчена. Тим не менш, практика свідчить, що більшість підприємств починають процес з тих областей діяльності, які в першу чергу важливі для його підтримки в конкурентоспроможному стані. Як правило, підприємство має список цілей, на базі яких і відбувається фокусування на першочергове поліпшення. Задоволеність покупців разом з необхідністю зниження виробничих витрат, за допомогою переходу до низьковитратних виробничих операцій, зазвичай знаходяться на початку списку. Як показує практика,

рішення в цих областях найчастіше і складають предмет майбутнього внутрішнього дослідження.

До найбільш поширених об'єктів вивчення відносяться: рівень запасів, незавершене виробництво, кількість відходів і рівень браку та всі показники по різних розрахунках. Для ефективної роботи в зазначених сферах необхідно не лише мати вичерпну інформацію про рівень витрат за кожним процесом про кожну суму заборгованості, але і причини їх виникнення. Саме тому застосування, яких би то не було універсальних моделей, на практиці не дає бажаного результату. Необхідний ретельний аналіз самих процесів, що реально відбуваються, що дозволяє реально отримати обґрунтовані відповіді на ключові питання, заради яких і застосовуються відповідні методи аналізу і контролю. По-перше, чому підприємство-партнер досягло значних результатів у тій чи іншій області і, по-друге, які дії призвели його до цього результату.

Необхідно пам'ятати, що при виборі предмета аналізу, наголос робиться на першому питанні: «Куди ми хочемо прийти?», Оскільки саме тут виникає більшість помилок. Коли проаналізовані та виміряні всі процеси, відповісти на питання: «Де ми зараз?» не складає труднощів. Відразу після цього стає ясно, в яких областях необхідно здійснювати контроль. Не менш важливо усвідомити, що предмет аналізу визначається не тільки тими областями, які здаються підприємству життєво важливими, а й поточними вимогами ринку.

Бізнес генерує величезну кількість інформації, більша частина якої прихована від людей, здатних ефективно її використовувати. Сказане звучить, як закон Мерфі, але на практиці часто все відбувається саме так. Нерідко важлива інформація виявляється десь прихованою у надрах електронних таблиць, причому сам факт її існування буває відомий тільки творцю таблиць або схем. У результаті цінна інформація, що зберігається одним менеджером, стає недоступною для інших, а при переході співробітника на іншу ділянку роботи накопичені ним знання виявляються втраченими для наступників.

Внутрішні процеси визначаються перспективою клієнтів і характеризують ключові процеси, значною мірою визначають ефективність діяльності підприємства. Основне питання контролю і аналізу, що виникає в цьому зв'язку, яким процесам слід приділяти першочергову увагу для того, щоб перевершити конкурентів. При цьому важливо розглядати не стільки організацію діяльності окремих підрозділів (виробництво, дистрибуція, маркетинг, фінанси і т.д.), скільки організацію ефективної взаємодії цих підрозділів між собою. Також необхідно зрозуміти, якою мірою ті чи інші процеси можуть бути вдосконалені.

Перспектива клієнтів показує, як підприємство виглядає з точки зору своїх замовників і характеризує конкурентне становище. При розробці перспективи клієнтів на перше місце ставиться так звана ціннісна пропозиція, тобто відповідь на питання про те, за якої якості товарів, робіт

або послуг клієнти готові платити підприємству гроші? По суті справи, відповідь на це питання дає уявлення про те, що є джерелом фінансового благополуччя підприємства. На жаль, вивченню діяльності своєї клієнтури підприємства практично не приділяють уваги.

В рамках перспективи клієнтів визначаються основні сегменти ринку, на якому підприємство має намір просувати свої продукти і послуги, а потім визначаються характеристики його ефективності. Найбільш поширеними такими характеристиками є задоволеність замовника, ступінь лояльності клієнтів, прибутковість клієнтів та ін. Тут же вирішується питання про те, як позиціонувати продукти підприємства і за рахунок чого можна забезпечити їх просування: за рахунок унікальних споживчих властивостей, швидкості поставок, довгострокових відносин або поміркованості цін. У свою чергу, показники перспективи клієнтів можуть конкретизуватися більш детальними характеристиками, такими як частка своєчасних поставок, період очікування виконання замовлення, визнання іміджу, якісні та цінові параметри продукції. Все це можна бачити в системі інтегрованого обліку, якщо правильно організувати його ведення та збір необхідних даних.

Перспектива клієнтів критично важлива для загальної стратегії, оскільки саме вона дозволяє визначити вибір ринкової позиції підприємства, способів розвитку бізнесу і ключових клієнтів, на яких воно орієнтується. Перспектива внутрішніх процесів тісно пов'язана з перспективами клієнтів і фінансів. Адже, по суті, йдеться про оптимізацію дій, спрямованих на більш повне задоволення очікувань замовників, в результаті чого відбуваються продажі і виникає фінансовий результат. Тому з усієї сукупності багатьох процесів, що протікають на підприємстві, увагу слід сконцентрувати на тих, які забезпечують найбільшу віддачу в клієнтській і фінансовій перспективах. Слід також зазначити, що при виборі ключових процесів повинна враховуватися не тільки їх поточна ефективність, але й ефективність у майбутньому (інноваційні процеси).

Процес прийняття управлінських рішень може передбачати порівняння двох або більше варіантів вирішення якої-небудь проблеми і вибір кращого з них. Інтегрований облік має змогу надати необхідну інформацію для оцінки альтернативних рішень, крім того, такий облік володіє арсеналом прийомів і методів, що дозволяють певним чином обробити і узагальнити цю інформацію для кожного підрозділу і підприємства в цілому.

Як свідчить досвід розвинених країн світу, перспективною системою, що дозволяє значно підвищити ступінь ефективності управління підприємством і його фінансову стійкість, є інтегрований облік, тобто система підтримки управління економікою підприємства, що орієнтована на раціоналізацію виконання оперативних і стратегічних цілей та досягнення заданих результатів, що об'єднує весь обсяг інформаційного забезпечення – бюджетування і облік, контроль і аналіз. Інтегрований облік має в своєму розпорядженні велику кількість різноманітних інструментів, що робить

можливим своєчасно надавати будь-яку інформацію, що стосується діяльності підприємства.

Виходячи з наведених вище концепцій підкреслимо, що основними завданнями інтегрованого обліку є: впорядкування потоків вхідної і вихідної господарської інформації відповідно до потреб системи управління, включаючи управління як самим підприємством, так і його виробничими підрозділами. Він реалізує свої цілі всіма видами обліку і за допомогою функції планування і контролю, регулювання та економічного аналізу. В ньому чітко проявляється замкнутий управлінський цикл, тоді як управління такими локальними об'єктами обліку, якими є розрахунки з постачальниками, покупцями, формування і використання фінансових результатів і т.д., не носять яскраво вираженого циклічного характеру, але їм відводиться певне місце в системі обліку.

Сутність інтегрованого обліку визначають системи управління, що охоплюють всі етапи процесу підготовки управлінського рішення, з виділенням їх інституційних основ. Управлінські відносини як система, тобто внутрішній зміст, полягає в розробці, прийнятті та організації виконання управлінських рішень що знаходять своє облікове відображення. Процес впливу суб'єкта управління на об'єкт обліку, тобто переробку входу системи в її вихід для досягнення цілей системи забезпечують елементи системи інтегрованого обліку.

Інколи буває важко визначити межі інтегрованої облікової системи, виділити елементи, які взаємодіють всередині системи або у зовнішньому середовищі. У цьому зв'язку необхідно локалізувати систему, чітко визначити межі її відображення. Від цього може залежати ефективність і якість облікової системи. Слід пам’ятати, що управлінські відносини, які виникають у процесі підготовки, прийняття та організації виконання управлінських рішень обмежені об'єктивними умовами (межами). Працівники обліку їх повинні знайти і відобразити в обліку лише те, що піддається аналізу, контролю і співставленню з планом, нормою тощо.

Відносини між людьми з приводу розробки, прийняття та організації виконання управлінських рішень обмежуються зовнішнім середовищем, насамперед, інститутами. Отже, інтегрована облікова система являє собою інститут відображення досягнення згоди в організаційно-економічних протиріччях господарюючого суб'єкта. Для «інституту згоди» необхідна певна структура залежності ступеня наближення до спільної мети від дій господарюючих суб'єктів. Якщо структура системи «управлінські відносини» в технологічному аспекті універсальна, то щільність цих відносин завжди конкретна, унікальна. З погляду економічних систем поняття «системний аналіз», «системний контроль» і «управління системою» являють собою не що інше, як міждисциплінарне трактування понять «планування обліку» і «управління обліком».

Система управління виступає як єдність змісту (відносини між людьми з приводу підготовки, прийняття та організації виконання управлінських рішень) і

форми (структур системи управління). Для цієї системи і впроваджується інтегрований облік, що дозволяє реалізувати системний підхід на діалектичній основі. Звідси сформулюємо поняття «інтегрована система обліку», метою функціонування якої, прийнято вважати відображення планів і норм, їх дотримання в умовах існуючих інституційних норм та якості зовнішнього середовища, співставлення з фактами, виявлення відхилень тощо. Елементами системи виступають інструменти і методи відображення в економічних відносинах господарюючих суб'єктів, всередині підприємства.

Системний підхід до інтегрованого обліку в даний час є найбільш перспективним і адекватним сучасним вимогам до процесу його організації. Більше того, він є універсальним і може бути використаний в будь-якій сфері його діяльності. Під ним розуміють систему наукових знань, що застосовується для створення ще більш складної системи, яка виконує при цьому функцію методологічного знання.

У центрі системних облікових досліджень знаходяться інтегровані господарські об'єкти обліку, що складаються з різних елементів, їх взаємодія, встановлення форм супідрядності різних систем і підсистем для інтегрованого облікового відображення. Формування інтегрованої системи органічно пов'язаних взаємодій являє собою процес, в якому роль і значення нових інтегративних якостей поступово зростають. Ці інтегративні та системні якості являють за своєю силою щось більше, ніж механічна складова різних видів обліку, контролю і аналізу.

І, нарешті, інтегральну облікову теорію її представники намагаються пояснити як природу змін в організації обліку та результат взаємодії внутрішніх і зовнішніх сил. Коли досліднику вдається розумно синтезувати зовнішні і внутрішні чинники змін, ситуаційно фіксувати залежність одних від інших, інтегральна бухгалтерська теорія стає найбільш дієвою і дає результати у вигляді концепції системи розвитку обліку.

Таким чином, інтегрування розглядається нами як вчення взаємодії для знаходження ефективного способу побудови нової облікової системи підприємства. Стосовно до нашого дослідження під «інтегрованою системою» слід розуміти процедуру вирішення протиріччя, досягнення згоди різних суб'єктів управління. Елементами системи виступають економічні інтереси суб’єктів господарювання, а її ресурси представлені інструментами і методами узгодження всіх їх економічних інтересів.

Інтеграція дає додаткові можливості для підвищення їх конкурентоспроможності за рахунок розширення співробітництва. З'являється більш широкий простір для розвитку і впровадження нових ідей, випуску більш якісної продукції, оперативність у реалізації прийнятих рішень. Все це сьогодні інтегрований облік може відображати і надавати управлінцям відповідну інформацію.

Застосування інтеграційного підходу створює умови для найкращого здійснення стратегічних завдань на всіх рівнях в системі управління: на рівні холдингу, окремих підприємств і конкретних підрозділів. Тому у

найзагальнішому вигляді бухгалтерський облік можна визначити як інформаційну систему, яка вимірює, обробляє, відображає факти господарського життя та передає господарську інформацію управлінцям. Говорячи про будь-яку систему, в першу чергу, слід визначити що саме вона вимірює і відображає. Бухгалтерський облік пов'язаний з виміром впливу (у грошовому вираженні) всіх без виключення господарських операцій на конкретні дії господарюючих підрозділів та підприємства в цілому.

Об'єктом вимірювання в бухгалтерському обліку виступають всі господарські операції, які мають грошовий вимірник. Вони є фактами господарського життя, що роблять вплив на реальну діяльність підприємства. Одним із завдань обліку є формування звітів для: зовнішніх користувачів; цілей періодичного планування, контролю та оцінки діяльності; прийняття рішень в нестандартних ситуаціях і при виборі політики діяльності підприємства.

Ступінь деталізації місць виникнення витрат і їх ув'язка з центрами відповідальності встановлюється адміністрацією підприємства. Таким чином облік фокусується на господарській діяльності в цілому і на окремих його функціях та структурних підрозділах. Такий облік вперше в історії його створення і розвитку спрямований на майбутнє підприємства. Він відображає, чітко і зрозуміло фіксує «як це було» і «показує як це повинно бути» з урахуванням конкретних досягнень і допущених прорахунків. Структура інформації інтегрованого обліку залежить від запитів користувачів і може бути надана в будь-якому форматі в самих різних розрізах.

Як свідчить досвід розвинених країн світу, перспективною системою, що дозволяє значно підвищити ступінь ефективності управління підприємством і його фінансову стійкість, є інтегрований облік, тобто система підтримки управління економікою підприємства, що орієнтована на раціоналізацію виконання оперативних і стратегічних цілей та досягнення заданих результатів, що об'єднує весь обсяг інформаційного забезпечення – бюджетування і облік, контроль і аналіз. Інтегрований облік має в своєму розпорядженні велику кількість різноманітних інструментів, що робить можливим своєчасно надавати будь-яку інформацію, що стосується діяльності підприємства.

Сучасному менеджеру непросто розібратися у великій кількості різних облікових теорій і методів та зробити для свого підприємства кращий вибір. Проведений нами детальний аналіз сильних і слабких сторін різних концепцій, дозволяє вибрати для конкретного підприємства найбільш ефективний інструмент управління і обліку. Для цього інформацію слід викладати доступною мовою і не переобтяжувати зайвим теоретизуванням і витягами із застарілих джерел, бо це не тільки змушує переосмислити уявлення про систему інструментів обліку, а й викликає непереборне бажання застосувати ці методи на практиці.

Розгляд форм взаємин свідчить про те, що паралельно процесу інтеграції обліку, аналізу і контролю відбувається розширення потенційних можливостей використання всіх складових управління та загалом процесу господарювання.

Наведені вище визначення дають можливість виділити наступні концепції визначення інтегрованого обліку:

а) це всесторонній і достовірний облік майна підприємства, витрат на послуги і калькулювання їх собівартості, що застосовуються в господарській практиці,їх аналіз у співставленні з бюджетом та контроль всіх здійснених операцій для прийняття ефективних управлінських рішень;

б) це така система обліку тобто процесу відображення показників бюджету та фактів їх здійснення, а обробка облікових і планових даних, їх аналіз та контроль;

в) це такий облік де головна увага виявлення будь-яких відхилень від плану, ухваленню рішень і контролю зі своєчасного і повного забезпечення інформацією апарату управління.

г) це такий облік, де крім планових, облікових і аналітичних завдань, здійснюються функції в області управління основними засобами, витратами, запасами, послугами, рентабельністю послуг і відображення ухвалених рішень. Бухгалтери, що набувають навички інтегрованого обліку, пов'язують їх з діями керівників, які ухваляють рішення та здійснюють їх виконання.

Концепція інтегрованого обліку сама по собі не є управлінською методологією. Інтегрований облік – це лише підхід, свого роду механізм, який спирається на існуючі теорії та методи обліку і управління, що приводять їх в дію відповідно з урахуванням особливостей конкретного підприємства. При цьому інтегрований облік не тільки застосовує управлінські теорії та методи в практику корпоративного управління і відображення його результатів, а й прагне ув'язати їх в єдиний комплекс, ґрунтуючись на глибокому усвідомленні завдань підприємства і рушійних сил бізнесу.

Будь-яка методологія управління містить два рівні: концептуальну основу і конкретні практичні методики. Перша з них включає найбільш загальні методи і підходи, які не залежать від умов, в яких діє конкретне підприємство. Сюди відносяться різні методи інтегрованого обліку, виробничого та фінансового планування, цільового управління, нормативної бази, а також вимог щодо подання звітності. Всі ці методи і підходи докладно описані в навчальній літературі, а деякі вимоги закріплені міжнародними і національними нормативними документами.

Виходячи з наведених вище концепцій підкреслимо, що основними завданнями інтегрованого обліку є: облік руху засобів виробництва, витрат будь-яких ресурсів у співставленні з планом за місцями їх виникнення, центрах відповідальності і за видами продукції, виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних (стандартних) і витрат від кошторису,

оцінка залишків незавершеного виробництва; визначення собівартості всіх видів продукції і результатів від їх реалізації.

Інтегрований облік має своїм завданням впорядкування потоків вхідної і вихідної господарської інформації відповідно до потреб системи управління, включаючи управління як самим підприємством, так і його виробничими підрозділами. Він реалізує свої цілі всіма видами обліку і за допомогою функції планування і контролю, регулювання та економічного аналізу. В ньому чітко проявляється замкнутий управлінський цикл, тоді як управління такими локальними об'єктами обліку, якими є розрахунки з постачальниками, покупцями, формування і використання фінансових результатів і т.д., не носять яскраво вираженого циклічного характеру, але їм відводиться певне місце в системі обліку.

Управлінські відносини як система, тобто внутрішній зміст, полягає в розробці, прийнятті та організації виконання управлінських рішень що знаходять своє облікове відображення. Процес впливу суб'єкта управління на об'єкт обліку, тобто переробку входу системи в її вихід для досягнення цілей системи забезпечують елементи системи інтегрованого обліку.

Системи «управлінські відносини», включає в себе вхід і вихід системи, зв'язок із зовнішнім середовищем і зворотний зв'язок. Все це знаходить відображення в системі інтегрованого обліку. На виході цієї системи буде управлінське рішення, яке об'єкт управління може і готовий виконати (прийняти), яке знайшло облікове відображення. Управлінське рішення виражене (представлене, сформульоване) мовою бухгалтерських параметрів набирає сили з моменту його оформлення первинним документом.

Інколи буває важко визначити межі інтегрованої облікової системи, виділити елементи, які взаємодіють всередині системи або у зовнішньому середовищі. У цьому зв'язку необхідно локалізувати систему, чітко визначити межі її відображення. Від цього може залежати ефективність і якість облікової системи. Слід пам’ятати, що управлінські відносини, які виникають у процесі підготовки, прийняття та організації виконання управлінських рішень обмежені об'єктивними умовами (межами). Працівники обліку їх повинні знайти і відобразити в обліку лише те, що піддається аналізу, контролю і співставленню з планом, нормою тощо.

У висновку хочеться відзначити, що вибір варіанта побудови інтегрованої системи обліку для кожного підприємства індивідуальний і залежить від тих цілей, які хоче досягти, автоматизувавши систему обліку.

Підхід інтегрованого обліку - це його націленість на кінцевий результат господарювання, який досягається шляхом трансформації стратегій і цілей у конкретні дії з подальшим доведенням реальних завдань до конкретних виконавців. Справжній інтегрований облік передбачає прозорість інформації шляхом документування і каталогізації всіх видів управлінської інформації, включаючи неструктуровані дані. У результаті, замовлена менеджерами інформація стає доступною і може бути отримана із застосуванням

стандартних процедур і з деталізацією, достатньою для прийняття управлінських рішень.

Проведені дослідження дозволяють зробити висновок про необхідність подальшого вдосконалення і розширення процесів розвитку інтегрованого обліку на підприємствах автотранспортну. І якщо не брати до уваги технічний аспект цього питання, який зводиться до того, які саме технології та підходи будуть взяті за основу побудови нових систем такого обліку, слід визнати необхідність розробки рекомендацій, спрямованих на вдосконалення інституційних механізмів поширення, впровадження та закріплення практики інтегрованого обліку

Кожне підприємство створює конкретну систему обліку, яка поряд з управлінням також є об'єктом дослідження, але вивчати її можна тільки на основі визначеної наукової концепції. Тут необхідно підкреслити, що концепція «інтегрований облік» використовується як засіб для дослідження характеристики об'єкта управління. Цінність такої концепції полягає в тому, що вона сприяє більш глибокому розумінню характеристик обліку , що вивчається і процесу функціонування підприємства як цілісної системи управління.

Що спонукає підприємство використовувати принципи інтегрованого обліку у своєму стратегічному управлінні, плануванні, обліку і контролі? Інтегрований облік допомагає виявляти і успішно використовувати суттєві взаємозв'язки між основними параметрами розвитку підприємства і даними обліку та на основі цього - втілити в життя корпоративну стратегію. Він передбачає залучення до процесу управління, обліку і контролю всіх співробітників за допомогою ясних і зрозумілих термінів і показників. Більше того, такий облік передбачає мотивацію співробітників і поєднання їх інтересів з інтересами підприємства, що набагато ефективніше, ніж будь-який адміністративний контроль і примус. У підсумку кожен співробітник розуміє і бачить, що він повинен робити для досягнення мети підприємства і прагне дійсно цього дотримуватися.

Позитивна сторона інтегрованого обліку полягає ще й в тому, що традиційні показники в обліку доповнюються плановими нефінансовими параметрами, натуральними величинами, які часто роблять не менш важливий вплив на успіх підприємства. Крім того, інтегрований облік дозволяє виявити бізнес-процеси, які мають як позитивний, так і негативний вплив на загальні результати діяльності.

Інтегрований облік не замінює існуючі методи планування, управління, аналізу і контролю, які реально використовуються на підприємстві, так і ті ,що розроблені лише теоретично. Більше того, інтегрований облік і не ставить перед собою такої мети, яка полягає в іншому: створити механізм або, можна сказати, управлінське середовище, що дозволить підприємству швидко освоювати і ефективно використовувати вже існуючі методи управління, а саме - ті, які на поточний момент є найбільш ефективними з точки зору глобальних цілей підприємства.

Відмінною рисою інтегрованого обліку є те, що відповідальність за всі види виробничих ресурсів і на всіх без винятку етапах кругообігу засобів в процесі виробництва або обігу закріплюється за певною особою персонально. Цей прийом називається фіксацією за центрами відповідальності. Діючі види обліку цього забезпечити не можуть.

І, останнє, про що не можна не згадати при обговоренні організаційних аспектів, - це система безпеки інформації, що надає інтегрований облік. Дане питання було і є актуальним завжди, особливо коли мова заходить про інформацію особливої важливості, що використовується для прийняття доленосних для підприємства рішень.

Список використаних джерел:

1. *Бурыкин Ю.М. Развитие интегрированного учета на малых предприятиях. // Вестник Казанского ГАУ, 2009. №1(11). С.13-17.*
2. *Васильева Н.А. Учетная политика организации.// Бухгалтерский учет. 2003. №24. С.31-35.*
3. *Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ., Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 1412 с.*
4. *Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособ. М.:Инфа-М,2008. 365с.*
5. *Кузьмина М.С. О развитии методологии управленческого учета.// Бухгалтерский учет. 2007. №1.*
6. *Новиков А. Бухгалтерский и управленческий учет. Выгодное объединение//Двойная запись. 2006. №5.*
7. *Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков, до наших дней: учеб. пособие для вузов.-М.:Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638с.:ил.*

ПРОБЛЕМА ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ РОБОТИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ОБЛІКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ: ПРИБУТОК ЧИ ДОДАНА ВАРТІСТЬ

Ю.Ю. МОРОЗ

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет

В умовах дії ринкових відносин для прийняття управлінських рішень принциповим видається питання вибору основного показника, яким необхідно оцінювати результати роботи підприємства. На протязі останніх років в іноземній та вітчизняній науковій літературі відбувається дискусія щодо доцільності використання в управлінні підприємством традиційних фінансових показників. Загальновживаним показником, який визначає мету діяльності підприємства, є фінансовий результат – прибуток.

Підприємство - самостійний суб'єкт господарювання, створюється для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності [1, ст.62]. Підприємництво - це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [1, ст.42].

Прибуток – це частина чистого доходу, який безпосередньо одержують підприємства після реалізації продукції як винагороду за використані ресурси і ризик підприємницької діяльності. Кількісно прибуток, як записано в національних стандартах бухгалтерського обліку [2], а також подається у фінансовій звітності [3] – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, а збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Водночас, аналіз існуючих підходів для визначення поняття прибутку вченими в економічній літературі виявив, що це найбільш неоднозначна економічна категорія і щодо якої не існує єдиної точки зору [4 - 7].

К. Маркс і Ф. Енгельс розглядали прибуток як приріст капіталу. Шотландський економіст А. Сміт був першим, хто визначив прибуток як суму, що може бути витрачена без посягання на капітал. Англійський економіст, лауреат Нобелівської премії Дж. Хікс уточнив це визначення і встановив, що прибуток – це сума, яку людина може витратити протягом певного періоду і наприкінці цього періоду мати такий же статок, що й спочатку [8, с. 186 – 187].

Серед наявних визначень категорії прибуток, важко погодитися з тими, де прибуток – це:

- перетворена форма додаткової вартості, яка сформована в процесі суспільного відтворення для задоволення різних інтересів підприємства та його власників;
- мірило фінансового здоров'я підприємства, яке характеризує рентабельність вкладення коштів в активи конкретного підприємства;
- різниця між ціною товару та витратами на його виробництво;
- фінансова категорія, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства;
- фінансове джерело, яке забезпечує розвиток підприємства на засадах самофінансування.

Господарський кодекс України в главі 9 «Господарські товариства» трактує, що прибуток утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці, а в главі 14 «Майно суб'єктів господарювання» - прибуток (дохід) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань. Водночас, норми Кодексу не визначають

про який прибуток йдеться мова: операційний, від звичайної діяльності, процесу господарювання в цілому, прибуток до оподаткування, чистий прибуток тощо [1].

Результати проведеного порівняння наявних назв та алгоритмів розрахунків показників прибутку свідчать, що всі вони мають різні економічні трактування і не завжди характеризують результати діяльності економічних систем.

Для потреб оподаткування, тобто оцінки соціальних результатів діяльності підприємства, прибуток визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ст. 138 -139 Податкового кодексу [9].

Розрахунок податкового прибутку з урахуванням різниць, що виникають відповідно до положень Податкового кодексу здійснюють за формулою:

$$ПДО = ФОФ \pm РАН \pm РЗР \pm РФО,$$

де ПДО – прибуток для оподаткування; ФОФ – фінансовий результат до оподаткування за фінансовою звітністю підприємств; РАН – різниця фінансового результату, яка виникає за рахунок нарахування амортизації необоротних активів; РЗР - різниця фінансового результату, яка виникає щодо резервів та забезпечень; РФО - різниця фінансового результату, яка виникає при здійсненні фінансових операцій.

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об’єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування:

$$ПДО = ФОФ.$$

Щодо податкового прибутку, то його величина розраховується лише з метою визначення бази для формування податку на прибуток підприємства за результатами його діяльності (рис. 1).

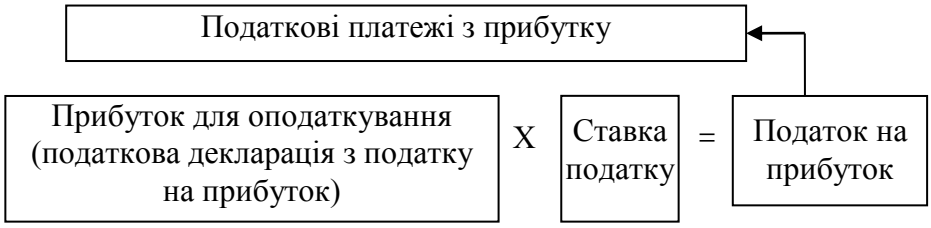


Рис.1. Алгоритм розрахунку податкових платежів з прибутку

Прибуток для оподаткування також впливає на розподіл створеного прибутку за рахунком 79 «Фінансові результати» на суми, що належать державі (податкові платежі) і власникам підприємства (чистий прибуток) (рис. 2).

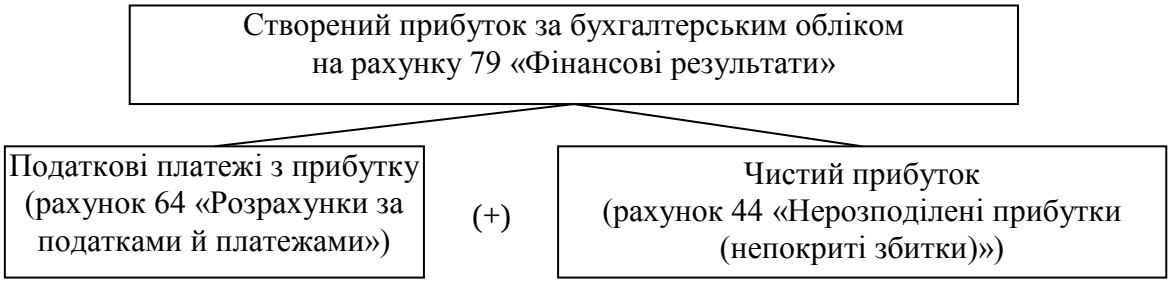


Рис. 2. Алгоритм розподілу створеного прибутку на бухгалтерських рахунках підприємства в процесі оподаткування

На чистий фінансовий результат підприємства впливає не тільки формування податкових різниць, а і методика облікових розрахунків, та відображення їх результатів на рахунках 17 "Відстрочені податкові активи" та 54 "Відстрочені податкові зобов’язання".

У тих випадках, коли результатом порівняння створеного прибутку за розрахунками бухгалтерського і податкового обліку є додатнє число, частка за податковою ставкою (18 %) цього числа визнається відкладеним податковим зобов’язанням. Як приклад, податковий прибуток підприємства 800 тис.грн., а бухгалтерський прибуток 1100 тис.грн.:

1. Нараховано податок на прибуток за податковим обліком (податковий прибуток – 800 тис. грн.) в сумі 144 тис. грн. (800 х 18 : 100).

2. Нараховано податок на прибуток на його різницю між бухгалтерським і податковим обліком (бухгалтерський прибуток 1100 тис. грн.) в сумі 54 тис. грн. [(1100 – 800) х 18 : 100].

3. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок фінансового результату підприємства в сумі 198 тис. грн.

Таким чином, підприємство фактично буде перераховувати податкові платежі з прибутку в сумі 144 тис. грн., а зменшувати фінансовий результат на 198 тис. грн., або більше на 54 тис. грн. як відкладені податкові зобов’язання за рахунок податкових різниць. Як результат, за балансом зменшується вартість підприємства, власники втрачають право на використання 54 тис. грн. фактично створеного чистого прибутку, а інвестиційна привабливість підприємства за фінансовою звітністю не відповідає його реальному стану.

У тих випадках, коли результатом порівняння створеного прибутку за розрахунками бухгалтерського і податкового обліку є від'ємне число, частка за податковою ставкою (18 %) цього числа визнається відкладеним податковим активом. Як приклад, податковий прибуток підприємства 1200 тис. грн., а бухгалтерський прибуток 700 тис. грн.:

1. Нараховано податок на прибуток за бухгалтерським обліком (бухгалтерський прибуток 700 тис.грн.) в сумі 126 тис.грн. (700 х 18 : 100).

2. Нараховано податок на прибуток на його різницю між бухгалтерським і податковим обліком (податковий прибуток 1200 тис. грн.) в сумі 90 тис. грн. ([(1200 – 700) х 18 : 100].

3. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок фінансового результату підприємства в сумі 126 тис. грн.

Таким чином, підприємство фактично буде перераховувати податкові платежі з прибутку в сумі 216 тис. грн., а зменшувати фінансовий результат на 126 тис. грн. або менше на 100 тис. грн. як відкладені податкові активи за рахунок податкових різниць. Як результат, за балансом збільшується вартість підприємства, власники одержують право на використання 100 тис. грн. не створеного чистого прибутку та відбувається у фінансовій звітності нереальне оцінювання результатів роботи підприємства.

З огляду на зазначене, розрахунок податкового прибутку підприємствами має здійснюватися через узгодження фінансового результату в бухгалтерському обліку на податкові різниці без відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань. Прибуток для оподаткування має звітний період і не може мати, так як і податковий об'єкт, відстроченої величини.

Як приклад, податковий прибуток підприємства 900 тис. грн., а бухгалтерський прибуток 1200 тис. грн.:

1. Нараховано податок на податковий прибуток (900 тис. грн.) в сумі 102 тис. грн. (900 х 18 : 100).

2. Списано нарахований податок на прибуток за рахунок створеного фінансового результату підприємства (1200 тис. грн.) в сумі 102 тис. грн.

3. Списано отриманий чистий прибуток підприємства за бухгалтерським обліком в сумі 1038 тис. грн. (1200 – 102).

Виходячи з даної бухгалтерської інформації, результати роботи підприємства будуть відповідати здійсненим розрахункам.

Виходячи з потреб оцінки ефективності діяльності суб'єктів господарювання, можна запропонувати три види показників прибутку за наступною методологією їх розрахунку:

а) прибуток, створений суб'єктами господарювання (ПС), для загальної оцінки ефективності підприємницької діяльності;

б) прибуток, який залишається в розпорядженні господарюючих суб'єктів (ПР), для оцінки ефективності їх діяльності власниками;

в) чистий прибуток, який забезпечує зміну власного капіталу (ЧП), для оцінки привабливості господарської діяльності в динаміці.

Тобто,

$$ПС=ЧД-ВГ; \quad ПР=ЧД-ВГ-ПВ; \quad ЧП=ЧД-ВГ-ПВ-ВВ,$$

де ЧД – чисті доходи незалежно від джерел надходження; ВГ – витрати господарської діяльності, які призводять до зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань; ПВ – витрати, пов'язані з податковою системою і податковою політикою держави, крім податків джерелом покриття яких є

доход (виручка); ВВ – витрати від розподілу створеного прибутку між власниками (нараховані дивіденди).

Крім того, система управлінського обліку дозволяє розраховувати фінансові результати в залежності від рівня сформованих витрат.

У формуванні фінансового результату, що надходить від покупців з чистим доходом, приймають участь використані ресурси на:

- безпосереднє виробництво готової продукції, надання послуг, виконання робіт, придбання товарів, що дозволяє розрахувати технологічний фінансовий результат (ТФР):

$$ТФР = ЧДО – ТСО,$$

де ЧДО – чистий дохід від створених і реалізованих об'єктів діяльності; ТСО – технологічна собівартість створених об'єктів діяльності.

- управління центрами витрат (загальновиробничі витрати), що дозволяє розрахувати загальновиробничий валовий фінансовий результат (ВФР):

$$ВФР = ТФР – ЗВВ,$$

де ЗВВ – загальновиробничі витрати, в розрахунку на створені об'єкти діяльності;

- діяльність загальногосподарських служб (адміністративні витрати), що дозволяє розрахувати створений загальногосподарський фінансовий результат (ЗФР):

$$ЗФР = ВФР – АВО,$$

де АВО – адміністративні витрати в розрахунку на створені об'єкти діяльності;

- забезпечення відносин між підприємством і покупцями (витрати на збут), що дозволяє розрахувати створений комерційний фінансовий результат (КФР):

$$КФР = ЗФР – ВЗО,$$

де ВЗО – витрати на збут в розрахунку на реалізовані об'єкти діяльності;

- соціальні витрати на робочу силу, що дозволяє розрахувати загальний створений фінансовий результат – ефективність використання залучених ресурсів у підприємницьку діяльність (СФР):

$$СФР = КФР –СВО,$$

де СВО – соціальні витрати в розрахунку на створені об'єкти діяльності;

- витрати на забезпечення фіскальної політики держави, що дозволяє розрахувати чистий фінансовий результат та податкове навантаження на господарську діяльність (ЧФР):

$$ЧФР = СФР – ППД,$$

де ППД – податкові платежі підприємства від господарської діяльності;

- забезпечення приросту власних активів (капіталу) підприємства, що дозволяє розрахувати спожитий у господарській діяльності фінансовий результат (ВФС):

$$ВФС = ЧФР – ВДП,$$

де ВДП – витрати на дивідендні виплати і участь персоналу у прибутку.

В обліку фінансовий результат формується на бухгалтерському рахунку 79 «Фінансові результати» за одним із трьох методичних підходів вибраним підприємством.

Перший підхід – суб’єкти малого підприємництва можуть накопичувати інформацію про витрати і доходи в системі спрощеного плану рахунків бухгалтерського обліку.

Така організація обліку передбачає, що витрати щомісячно списують з кредиту рахунків використаних ресурсів на дебет рахунка 23 "Виробництво" і 91 "Загальновиробничі витрати", а з кредиту цих рахунків формують виробничу собівартість одержаної продукції (робіт, послуг) з наступним списанням її в дебет рахунку 79 "Фінансові результати". Решту ж витрат, пов'язаних з іншою діяльністю, списують через рахунок 96 "Інші витрати" безпосередньо в дебет рахунку 79 "Фінансові результати".

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображають одержані доходи від всіх об’єктів господарської діяльності. За рахунками 70 «Доходи від реалізації» і 74 «Інші доходи». Балансовий фінансовий результат формується на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» після закриття рахунку 79 «Фінансові результати».

Другий підхід – витрати формуються з використанням тільки рахунків класу 9 "Витрати діяльності" з відображенням їх по дебету рахунку 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображають одержані доходи від всіх об’єктів господарської діяльності за рахунками 70 «Дохід від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи».

Третій підхід – витрати формуються одночасно на рахунках класів 8 "Витрати за елементами" та 9 "Витрати діяльності". Це дає змогу системним шляхом одержати інформацію про витрати в розрізі елементів для складання звітності, а потім перегрупувати їх за центрами відповідальності, видами діяльності та об'єктами калькуляції і порівняти їх з доходами та розрахувати фінансовий результат.

Четвертий підхід – витрати формуються з використанням тільки рахунків класу 8 "Витрати за елементами". При застосуванні рахунків класу 8 «Витрати за елементами» є такі особливості:

- упродовж звітного періоду всі прямі витрати виробництва зараховують у дебет рахунку 23 «Виробництво» і рахунків 8 – го класу з

кредиту рахунків матеріальних, грошових та трудових ресурсів;

- облік загальновиробничих витрат ведеться на окремому відкритому підприємством субрахунку до рахунка 23 «Виробництво»;
- у кінці звітного періоду, коли визначена фактична виробнича собівартість готової продукції (робіт, послуг) реалізовані об’єкти діяльності списуються безпосередньо в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» з кредиту рахунку 26 «Готова продукція», а роботи і послуги з кредиту рахунку 23 «Виробництво»;
- облік витрат, пов'язаних з інвестиційною і фінансовою діяльністю та щодо податку на прибуток відображається за дебетом рахунка 85 «Інші затрати» з наступним списанням за кредитом цього рахунка і дебетом рахунку 79 «Фінансові результати».

Інформація фінансового, управлінського і податкового обліку та статистичні спостереження дозволяють формувати для системи управління фінансовими результатами наступні показники:

1. Створений фінансовий результат (прибуток, збиток).
2. Чистий фінансовий результат (прибуток, збиток).
3. Фінансовий результат для оподаткування.
4. Валовий фінансовий результат (прибуток, збиток) на рівні:

4.1. Підприємства;

4.2. Структурних підрозділів (центрів відповідальності);

4.3. Аналітичних рахунків щодо реалізованих об’єктів діяльності;

4.4. Аналітичних рахунків покупців та реалізованими об’єктами діяльності;

4.5. Географічних секторів (сегментів) ринку та реалізованими об’єктами діяльності.

5. Операційний фінансовий результат підприємства.
6. Розрахуново-умовний операційний фінансовий результат за повними витратами щодо центрів відповідальності, об’єктів діяльності, покупців, сегментів ринку.

Основним недоліком показника «прибуток/збиток» на всіх етапах відображення його на бухгалтерських рахунках є простий суб’єктивний математичний розрахунок даних як залишку від різниці доходів і витрат підприємства, створених на протязі звітного періоду. При чому, витрати і доходи поділяються на ті, що пов’язані із собівартістю реалізованої продукції, та відповідного періоду.

Витрати на продукцію, на відміну від витрат на обліковий період, розподіляються на витрати, необхідні для розрахунків прибутку і витрат, що становлять вартість запасів (готова продукція на складі, відвантажені товари тощо). Такий розподіл пояснюється тим, що продукція може бути реалізована через деякий час після її виробництва. Тому ці витрати на продукцію формують тільки активи в запасах і не беруть участь у розрахунку фінансового результату.

Витрати періоду відразу ж враховують при обчисленні прибутку в період їх здійснення, а за відсутності процесу реалізації формують прямі збитки.

Відповідно до математичних розрахунків чистий прибуток підприємства можна визначити за формулами з використанням показників:

а) елементів витрат:

$$ЧП = ЧД – МВ – ОП – СП – АМ – ПП,$$

де ЧП – чистий прибуток; ЧД – чистий дохід від покупців; МВ – матеріальні та прирівняні до них витрати; ОП – оплата праці персоналу підприємства; СП – соціальні платежі; АМ – амортизація; ПП – податкові платежі.

б) функціональних витрат:

$$ЧП = ЧД – СР – АВ – ВЗ – ВС – ВП;$$
$$ЧП = ВМ + ВД + РК + ЗМ; РК = ВМ + ЗМ;$$
$$ЗМ = МВ + ОП + СП + АМ + ПП,$$

де СР – собівартість реалізації (рахунок 90 «Собівартість реалізації»); АВ – адміністративні витрати (рахунок 92 «Аміністративні витрати»); ВЗ – витрати на збут (рахунок 93 «Витрати на збут»); ВС – витрати соціальної сфери (рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»); ВП – витрати на податки (рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами»); ВМ – витрати на приріст майна (активів); ВД – виплати за дивідендами та участь персоналу в прибутках; РК – резервний капітал; ЗМ – збитки минулих періодів.

в) доходів учасників господарської діяльності:

$$ЧП = ЧД – ДП – ДН – ДС – ДД – ФА,$$

де ДП – дохід постачальників; ДН – дохід найманих працівників; ДС – дохід на покриття соціальних витрат; ДД – дохід державного і місцевих бюджетів; ФА – фінансування відтворення активів.

Таким чином, проведений аналіз визначення чистого прибутку як результату господарської діяльності, дає розуміння того, що основною проблемою є не саме використання показника прибутку, а алгоритм його розрахунку та вплив на його величину рівня витрат підприємства, які створюють доходи постачальникам, найманим працівникам, пенсіонерам, державі, а також джерела фінансування відновлення і приросту активів:

Використання різних підходів до формування витрат підприємства і, відповідно, доходів учасників господарської діяльності спотворює сам задум щодо філософії прибутку як показника ефекту підприємництва.

Проведене дослідження показало, що показник «прибуток» не тільки не є узагальнюючим комплексним показником щодо оцінювання роботи підприємства відповідно до мети його створення, але і за бухгалтерськими розрахунками не завжди є абсолютною істиною.

Про роль суб’єктивних факторів у визначенні суми прибутку підприємства досить влучним можна вважати зауваження відомого вченого

бухгалтера, професора Я. Соколова про те, що прибуток створюють не робітники, як учив А. Сміт, не капітани індустрії й адміністрації, як писав Й. Шумпетер, прибуток створюють бухгалтери. Вибираючи методологічні варіанти, вони формують або прибуток або збитки [10].

Прибуток – величина, яка демонструє лише відносну істину і ніколи абсолютну [10, с. 195]. А міністр фінансів Франції, відомий вчений-економіст Л. Сей ще наприкінці XIX ст. зробив зауваження, що всякий прибуток є предметом оцінки і, діючи цілком чесно, його можна знайти там, де його зовсім немає [10, с. 155].

Інформація рахунків бухгалтерського обліку, що використовується для розрахунку фінансового результату носить суб'єктивний характер і залежить не завжди від ринкових справедливих відносин, а від положень зовнішніх і внутрішніх нормативних документів та окремих індивідуальних суджень безпосередньо працівників обліку при відображенні господарських операцій на відповідних ділянках облікового процесу.

У вищенаведених розрахункових формулах на чистий прибуток впливають суб'єктивні рішення власників підприємств щодо:

- визнання чистого доходу і наявних підходів до формування резервів сумнівних боргів;
- оцінки виробничих запасів при формуванні витрат;
- політики підприємства щодо розміру оплати праці працівників;
- наявного на підприємстві соціального пакету витрат;
- методів нарахування амортизації;
- формування податкового навантаження на господарську діяльність підприємства (спрощене оподаткування, підприємництво з обсягом господарювання в межах 20 млн. грн. [9]).

За умови, що підприємство буде застосовувати різні підходи щодо визнання чистого доходу та резервів сумнівних боргів, оцінку використаних виробничих запасів за цінами, що вищі справедливих, формувати високий рівень фонду оплати праці, мати значний перелік соціальних виплат, використовувати прискорені методи амортизації, здійснювати господарську діяльність в умовах загального оподаткування, його прибуток, як розрахункова величина, буде меншим, а, відповідно, за інших умов формування господарських операцій – більшим.

Але саме головне, основне завдання господарської діяльності підприємства, не тільки одержання прибутку, а й задоволення суспільних та особистих потреб, досягнення економічних і соціальних результатів.

Суспільні потреби - обумовлюються загальнодержавними інтересами або інтересами територіальної громади.

Потреби суспільства визначаються необхідністю забезпечення його безперервного функціонування і розвитку. До них відносяться потреби: виробничі, державного управління, оборони, охорони навколишнього середовища, забезпечення конституційних гарантій членам суспільства тощо.

Задоволення суспільних потреб здійснюється підприємствами через систему загальнодержавних і місцевих податків відповідно до наявних об’єктів оподаткування, а також безповоротного використання активів на потреби територіальної громади.

Д. Рікардо вважав, що “податки – та частина продукту землі і праці, яка надходить в розпорядження уряду” [11]. А. Сміт, дотримуючись теорії про непродуктивність державних послуг, одночасно вважав податок справедливою ціною за сплату послуг державі [12].

Сутність податків при забезпеченні суспільних потреб по відношенню до підприємства проявляється у функціях, які вони виконують: бюджетну, соціальну, економічну.

За допомогою бюджетної функції кожне підприємство приймає участь у централізації певної частини доходу в бюджетах держави і територіальних громад з метою фінансування суспільних витрат і забезпечення виконання державою своїх функцій.

Соціальна функція по відношенню до підприємства реалізується державою для забезпечення певного рівня соціальної справедливості. При цьому відбувається соціальне вирівнювання різних категорій населення, виробництво соціально важливих товарів і послуг, створення суспільних неподільних благ у вигляді будівництва доріг, мостів, утримання армії, фінансування закладів освіти, науки, медицини тощо.

Економічна функція полягає у впливі податків на процес формування структури підприємств за видами економічної діяльності. За допомогою податків можна стимулювати діяльність однієї частини суб’єктів господарювання і стримувати діяльність інших, а отже регулювати соціально-економічні процеси в країні і досягати змін в діяльності підприємств у бажаному напрямі.

Об'єктом оподаткування підприємства можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [9].

Особисті потреби - це потреби людей у предметах споживання, в споживчих товарах і послугах та господарські потреби підприємств і організацій у засобах виробництва, в інвестиційних товарах (сировині, матеріалах, машинах, приладах тощо).

Особисті потреби виникають і розвиваються в процесі життєдіяльності людини. Вони є усвідомленим потягом людини до досягнення об´єктивно необхідних умов життя, що забезпечують добробут і всебічний розвиток особистості.

Особисті потреби мають активний характер, служать мотивом діяльності, що спонукає людину до дії, яка завжди спрямована на задоволення потреб. Характерною рисою системи особистісних потреб є те, що види потреб, які входять до неї, не взаємозамінні. Взаємозамінність може

мати місце лише щодо конкретних матеріальних або духовних благ, що задовольняють окремі види потреб.

Задоволення потреб працівників здійснюється через складові вартості робочої сили [13], зокрема:

1. Пряма оплата праці, у тому числі:

- оплата за тарифними ставками (окладами), відрядними оцінками та посадовими окладами;
- надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів), посадових окладів;
- премії та винагороди, що носять систематичний характер;
- оплата працівникам, які не перебувають у штаті підприємства (зовнішнім сумісникам, працюючим за цивільно-правовими договорами та іншим).

2. Оплата за невідпрацьований час, у тому числі:

- оплата щорічних основних і додаткових відпусток.

3. Премії та нерегулярні виплати, у тому числі:

- винагороди за підсумками роботи за рік
- матеріальна допомога, що має специфічний характер.

4. Заробітна плата у натуральній формі, пільги, послуги, допомоги в натуральній і грошовій формах, у тому числі:

- вартість безкоштовно наданих відповідно до законодавства житла, вугілля;
- комунальних послуг тощо працівникам, зайнятих в окремих видах діяльності.

5. Витрати підприємств на соціальне забезпечення працівників, у тому числі:

- нарахована сума єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування;
- оплата перших п’яти днів непрацездатності за рахунок коштів підприємства.

6. Витрати на професійне навчання.

7. Витрати на культурно-побутове обслуговування.

8. Інші витрати на утримання робочої сили.

10. Податки що відносяться до витрат на утримання робочої сили.

11. Сума компенсації роботодавцю витрат на утримання робочої сили.

Господарське споживання - це використання засобів виробництва в процесі діяльності підприємства для виготовлення суспільно необхідного продукту. Отже, даний вид споживання фактично означає формування відносин з постачальниками і витрачання чистого доходу підприємства на відтворення запасів активів, використаних у виробництві. З ним пов'язане й особисте споживання працівників, в процесі якого відбувається відтворення робочої сили.

Господарське споживання визначає мету виробництва і його структуру. Виробництво створює предмет споживання, породжує нове споживання, визначає його спосіб.

Щодо економічних результатів діяльності підприємства можна виокремити наступні основні їх види за категоріями і показниками:

1. Дохід (чистий дохід) – всі види надходжень на підприємство коштів у грошовій чи товарній формі, що спричинює збільшення активу чи зменшення зобов'язання у результаті здійснення виробничо-господарської діяльності за певний проміжок часу.
2. Обсяги діяльності – важливий елемент оцінки економічної ефективності основної діяльності підприємства, що становить собою результат господарської діяльності та людської праці, представлений у матеріально-речовій формі (матеріальний продукт), у духовній, інформаційній формі (інтелектуальний продукт) або у вигляді виконаних робіт і послуг.
3. Прибуток – поточний відтворювальний результат підприємства, що характеризує економічну ефективність його діяльності.
4. Приріст власного капіталу – є абсолютною величиною, що відображає поточний накопичувальний результат, так як позитивний його приріст додається до базового значення власного капіталу.
5. Приріст ринкової вартості підприємства – це підсумковий накопичувальний результат, тому що його приріст додається до ринкової вартості підприємства.

Соціальні результати господарської діяльності підприємства характеризуються внутрішньою і зовнішньою соціальною діяльністю.

Внутрішня соціальна діяльність включає: розвиток персоналу з метою залучення та затримання талановитих працівників; турботу про соціальну захищеність працівників; професійний розвиток та навчання працівників; безпеку та гігієну праці; стабільність зарплати; мотиваційні схеми оплати;· створення умов відпочинку та дозвілля; підтримку внутрішніх комунікацій; участь працівників в прийнятті управлінських рішень та розподілі доданої вартості; допомогу працівникам у кризових ситуаціях, підтримку ветеранів праці.

До зовнішньої соціальної діяльності належать: сумлінна ділова практика; інформаційна відкритість; посилена відповідальність перед споживачами за надані товари та послуги шляхом їх приведення до найвищих стандартів якості; виробництво соціально значимих продуктів і послуг; просвітницька діяльність, розвиток громадянського суспільства, взаємодія з місцевими громадами і владою у розвитку територій; охорона навколишнього середовища; економне споживання природних ресурсів та, зокрема, енергоресурсів; повторне використання та утилізація відходів.

Водночас, соціальна діяльність дає змогу підприємству забезпечити:

1) поліпшення ефективності процесів виробництва;
2) підвищення мотивації та продуктивності праці працівників;

3) формування стабільного соціально-психологічного клімату, що сприяє ефективності праці;

4) підвищення ділової репутації, що зменшує ризики від можливої втрати ринків, покращує доступ до нових ринків;

5) можливість формування партнерських відносин із державними органами управління, громадськістю та ЗМІ, що створює умови для підтримання позитивного іміджу.

Відповідно до одного з наймаштабніших досліджень споживчих переваг, проведеного Cone/Roper, 78 % респондентів заявили, що з більшою ймовірністю куплять товар, який асоціюється з небайдужою для них соціальною ініціативою, а 66% задля підтримки такої ініціативи готові змінити думку щодо «свого» бренда.

За даними дослідження «Монітор корпоративної соціальної відповідальності» фактори соціальної діяльності визначають імідж компанії на 49%, її бренд – на 35%, а фінансовий стан – на 10%.

Достатній рівень соціальної відповідальності підтримує на сьогодні приблизно 80% корпорацій світу. Також не слід виключати, що держава підтримує підприємства, які дотримують усіх вимог ISO 26000:2010 «Керівництво по соціальній відповідальності».

Кожна окрема особистість, прагнучи власної вигоди, незалежно від волі та свідомості, прямує до досягнення економічної вигоди та користі для всього суспільства. Це явище називають «невидимою рукою ринку». Його вперше використав Адам Сміт для опису механізму впливу індивідуальних інтересів на максимізацію суспільного багатства [12].

Таким чином, кожен виробник має на меті власну вигоду, але шлях до неї лежить через задоволення чиєїсь потреби. Сукупність виробників активно, ефективно й добровільно реалізують інтереси всього суспільства. І часто навіть не розуміють цього, а просто намагаються задовольнити лише власний інтерес.

Таким чином, забезпечення мети діяльності підприємства передбачає оцінювання його за комплексною збалансованою системою показників: чистий дохід, чистий прибуток, вартість робочої сили, податкові платежі, фінансові ресурси для відтворення необоротних активів, обсяги споживання майна (активів) та справедлива вартість підприємства. Систему цих показників об’єднує категорія «додана вартість».

Велике значення вибору індикатора для оцінки господарської діяльності підприємств обумовлюється глобальністю впливу її на всю світову економіку, що підтверджується самим фактом обговорення цієї проблеми на міжнародних самітах. На World Economic Forum в Давосі було відмічено, що напрями реформи аудиту, бухгалтерського обліку і системи рейтингів повинні передбачати оцінювання бізнесу на його спроможності генерувати додану вартість, а не на різних суб’єктивних факторах [14].

Формувати додану вартість зобов’язане кожне підприємство, незалежно від його форми власності, організаційно-правової форми

господарювання, виду та обсягів діяльності і місце знаходження. Складові доданої вартості, разом з активами, фінансовими ресурсами, матеріальними та прирівняними до них витратами і доходами належать до найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку. Створена додана вартість формує економічний потенціал підприємства, необхідна для підтримання його нормальної життєдіяльності, убезпечення від кризових явищ і несподіванок та визначає стратегічні перспективи розвитку.

Разом з тим, додана вартість є основним макроекономічним статистичним показником результатів функціонування економіки. Отже, на мікроекономічному рівні основним показником є прибуток, а на макроекономічному – додана вартість. Але, якщо держава і її територіальні громади зацікавлені у зростанні доданої вартості, то в цьому має бути зацікавлене і кожне підприємство, тоді інтереси суспільства і окремих суб'єктів господарювання будуть узгодженими та спрямованими на досягнення однієї мети. Економічне зростання залежить від доданої вартості, яка створюється в економічній системі і формує основу справедливої вартості підприємства та національного багатства територіальних громад і держави.

Отже, якщо орієнтуватись на поєднання інтересів суспільства і результатів діяльності окремих підприємств, видається доцільним зробити додану вартість основним показником для оцінки господарської діяльності.

Уперше поняття доданої вартості почали розглядати, досліджуючи ціну продажу, витрати на створення продукту та розрахунок прибутку.

Згідно з Оксфордським словником [15], додана вартість – це сума, на яку збільшується вартість продукту на кожному етапі його виробництва, за винятком початкових витрат.

У бухгалтерському словнику [16] під доданою вартістю розуміють приріст вартості, яка створюється в конкретному процесі виробництва товарів, робіт, послуг або ж вартість проданої підприємством продукції за вирахуванням вартості матеріалів, придбаних та використаних для її виробництва, тобто додана вартість дорівнює виручці, яка включає в себе еквівалент заробітної плати, амортизації, орендної плати, відсотка та прибутку. Економічний тлумачний словник трактує додану вартість як вартість товару за вирахуванням витрат на придбання сировини, матеріалів, напівфабрикатів або самого товару (в торгівлі) і включає на кожному етапі руху товару витрати живої праці з його виготовлення або реалізації й амортизацію засобів виробництва, що використовуються на даній стадії.

Інший підхід до трактування сутності доданої вартості знаходимо у підручниках з економіки, де зазначається, що додана вартість – це різниця між сумою продажів підприємства та сумою, на яку підприємство придбає сировину, матеріали у постачальників або це приріст вартості; це вартість, яку додає підприємство до куплених матеріалів і послуг в процесі виробництва і реалізації продукції; це різниця між загальною виручкою, отриманою від продажу даної продукції, і вартістю ринкових витрат на її

виробництво та реалізацію (вартість сировини, матеріалів, палива, енергії і тому подібної проміжної продукції).

Згідно з статистичною методикою, додана вартість – утворені первинні доходи, отримані в процесі виробництва.

У сучасній українській науці додану вартість розглядають переважно як базис оподаткування. Зрозуміло, що це тлумачення пов’язане з фіскальними зобов’язаннями, що, утім, призвело до знецінення і неврахування інших джерел створення доданої вартості.

Економічною політикою України не конкретизовані передумови, заходи та механізми створення доданої вартості, як складової економічної політики суб’єкта господарювання. Відповідно, в Україні суб’єкти формування доданої вартості чітко не детерміновані, як і законодавчо не визначеним є саме поняття доданої вартості.

Проведені дослідження щодо формування складових доданої вартості в системі бухгалтерських рахунків свідчать про відсутність належного підходу до упорядкування необхідної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень [18].

Водночас, в зарубіжних країнах вже багато років існує практика складання звіту про додану вартість. Структура звіту має довільну форму, однак в його основу у будь-якій країні покладено взаємозв'язок між створеною та розподіленою доданою вартістю. Перелік показників суттєво не відрізняється за всіма підприємствами [19 – 23], а формується на їх розсуд виходячи з принципу повноти відображення інформації, яка повинна забезпечити вимоги користувачів для прийняття ними управлінських рішень (табл. 1, 2).

Таблиця 1

Звіт про додану вартість концерну Volkswagen Group, млн.євро

Показники	Роки			
	2016		2015	
Формування доданої вартості				
Дохід від реалізації	217 267		213 292	
Інші доходи	17 907		20 092	
Вартість матеріалів	-140 307		-143 700	
Знос і амортизація	-20 924		-19 693	
Інші витрати	-23 990		-28 578	
Додана вартість	49 953		41 413	
Використання доданої вартості				
за напрямами:	Роки			
	2016		2015	
	млн. євро	%	млн.євро	%
акціонерам (дивіденди)	1 015	2,0	68	0,2
персоналу (заробітна плата, пільги)	37 017	74,1	36 268	87,6
державі (податки, обов’язкові платежі)	3 486	7,0	3 033	7,3
кредиторам (витрати на сплату відсотків)	4 070	8,1	3 472	8,4
компанії (резерви)	4 365	8,7	-1 428	-3,4

Додана вартість	49 953	100,0	41 413	100,0

*Режим доступу до інформації: http://annualreport2016.volkswagenag.com/group-management-report/value-added-statement.html

Таблиця 2

Звіт про додану вартість концерну Sembcorp, (млн.євро)

Показники	Роки	
	2014	2015
Формування доданої вартості		
Дохід	10895	9545
Матеріальні та прирівняні до них витрати	(8557)	(7762)
Валова додана вартість	2338	1783
Інвестиційні та інші доходи	253	985
Частка у результатах діяльності асоційованих та спільних підприємств без податків	159	6
Інші неопераційні витрати	(168)	(631)
Всього створеної доданої вартості	*2,582*	2143
Розподіл доданої вартості		
персоналу у вигляді заробітної плати і пільг	871	832
державі у вигляді податків	211	137
постачальникам капіталу:		
відсотки за користування кредитами	70	238
дивіденди власникам	393	285
прибуток, що належить власникам безстрокових цінних паперів	19	28
Повернення в бізнес:		
знос та амортизація	315	405
відстрочені податки (витрати)	26	(106)
нерозподілений прибуток	399	236
неконтрольований пакет акцій	283	(94)
інші неопераційні витрати	5	182
Всього розподілено доданої вартості	2582	2143

*Режим доступу до інформації: http: //www.sembcorp.com/ar/ar2015/operating-financial-review/group-financial-review.html

У наведених звітах (табл. 1, 2) існує одна принципова відмінність щодо відображення показника зносу і амортизації: в першому випадку (табл. 1) – він відображається в складі формування доданої вартості з від'ємним значенням, зменшуючи її суму, в другому (табл. 2) – в частині використання доданої вартості в якості джерела фінансування відтворення активів.

Крім того, на сайті компанії (табл. 1) існує пояснення до наведеного звіту. «Звіт про додану вартість показує створену додану вартість компанії у звітному році як свій внесок у валовий внутрішній продукт країни та спожитий компанією. Додана вартість генерована Volkswagen Group у звітному році зросла в порівнянні з минулим на 20,6%, головним чином, в результаті значного зниження витрат, що пов'язано із збільшенням випуску

компанією автомобілів з дизельними двигунами. Додана вартість на одного працівника (за виключенням тих, що частково вийшли на пенсію, та стажистів) в 2016 році збільшилася до 94,5 тис. євро (+ 18,0%)» [19].

Окремі підприємства у звітності щодо доданої вартості, крім того, додатково розраховують ряд показників ефективності споживання доданої вартості, зокрема: додана вартість на 1 працівника, додана вартість на 1 грн. витрат на оплату праці, додана вартість на 1 грн. активів, додана вартість на 1 грн. продаж [20].

Все це свідчить, що зарубіжні підприємства переходять від оцінки ефективності своєї господарської діяльності за показником прибутку до більш дієвого показника, який характеризує роль підприємства для всіх його учасників – додана вартість.

Додана вартість, як показник господарської діяльності підприємства,в даний час знаходиться за межами облікової системи підприємств, а, відповідно, поза прямими управлінськими рішеннями.

Це вимагає розробки теоретичних підходів до вирішення вказаної проблеми та практично орієнтованих рекомендацій щодо їх реалізації і на українських підприємствах. Від того, як організований бухгалтерський облік доданої вартості, як він виконує свої облікові, контрольні і аналітичні функції значною мірою залежить рівень прийнятих управлінських рішень. Організація бухгалтерського обліку доданої вартості – це сукупність дій зі створення цілісної облікової системи, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів щодо складових економічного потенціалу підприємства.

Найважливішим джерелом інформації про формування доданої вартості є господарські операції бухгалтерських рахунків і система показників, що відображається у фінансовій, статистичній і податковій звітності.

З огляду на це, необхідно здійснити трансформацію рахунків класу 8 «Витрати за елементами» з метою одержання інформації, пов’язаної з доходами, елементами витрат і складовими доданої вартості. Назву 8 класу рахунків «Витрати за елементами» доцільно змінити на «Формування доданої вартості».

Після впровадження наведених пропозицій до 8 класу рахунків «Формування доданої вартості» будуть належати 10 рахунків.

Це рахунок 80 «Дохід підприємства», рахунок 81 «Матеріальні та прирівняні до них витрати», рахунок 82 «Створений резерв для відновлення необоротних активів», рахунок 83 «Доходи працівників», рахунок 84 «Витрати на соціальні заходи», рахунок 85 «Податкові платежі», рахунок 86 «Чистий фінансовий результат», рахунок 87 «Зовнішні безповоротні находження і використання активів», рахунок 88 «Зміна корисності активів» і рахунок 89 «Приріст вартості ділової репутації підприємства».

За інформацією аналітичних даних 8 класу рахунків буде можливість також формувати показники витрат за елементами та складові вартості робочої сили.

Показник доданої вартості як об'єкт бухгалтерського обліку для системи управління на мікрорівні має наступний алгоритм розрахунку:

$$ДВ = РВ + ДП + СВ + ПП + ФР + СБ + СК + ДР,$$

де ДВ – створена підприємством додана вартість ; РВ – створений резерв для відновлення необоротних активів; ДП - доходи працівників; СВ - витрати на соціальні заходи; ПП - податкові платежі; ФР - чистий фінансовий результат; СБ - зовнішні безповоротні находження і використання активів (сальдо); СК – зміна корисності активів (сальдо); ДР - приріст вартості ділової репутації підприємства.

Враховуючи зарубіжний досвід складання звіту про додану вартість, а також викладені нами вище підходи до розрахунку доданої вартості, для системного оцінювання діяльності українських підприємств щодо формування доданої вартості вважаємо доцільним використовувати інформацію з доповненого Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) розділом V«Формування доданої вартості» (табл. 3).

Таблиця 3

Розділ V«Формування доданої вартості»
Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) підприємства, (тис.грн.)

Показники	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дохід підприємства	2700	1186576	1003350
Матеріальні та прирівняні до них витрати	2705	645843	513110
Створений резерв для відновлення необоротних активів	2710	59433	46242
Доходи працівників	2715	75715	67142
Витрати на соціальні заходи	2720	25730	22951
Податкові платежі	2725	130008	127330
Чистий фінансовий результат	2730	249847	226575
Зовнішні безповоротні находження і використання активів (сальдо)	2735	5117	3269
Зміна корисності активів (сальдо)	2740	5237	3002
Приріст вартості ділової репутації підприємства	2745	7210	1635
Додана вартість	**2750**	**558297**	**498146**

*Розраховано автором на прикладі оприлюднених показників господарської діяльності ПАТ «Житомирський маслозавод» за 2016 р. – Режим доступу: www.ztm.ho.ua.

Для визначення доданої вартості як інтервального показника діяльності підприємства за інформаційними ресурсами бухгалтерського обліку доцільно використовувати алгоритм її розрахунку як суму наступних рядків звітності:(2710, 2715, 2720, 2725, 2730, 2735, 2740, 2745).

Інформація, подана у фінансовий звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» розділ V «Формування доданої вартості» може бути доцільною для управління підприємством, регіональним розвитком за територіальними громадами і національною економікою в цілому держави, оскільки вона дає змогу встановити, яка величина доданої вартості формується суб'єктами господарської діяльності і яку частку в ній займають окремі складові, порівняти економічний потенціал в динаміці, з'ясувати основні відносні показники щодо доходів і витрат.

Отже, додана вартість як економічна категорія за показниками рахунків бухгалтерського обліку має важливе значення у обґрунтуванні результатів господарської діяльності підприємства. Складові доданої вартості показують результативність господарювання, мотивацію власників, найманих працівників, держави та стан інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства.

Водночас, формування інформаційних ресурсів щодо складових доданої вартості на рахунках бухгалтерського обліку має методичні недоліки. Усунення цих недоліків з аналітичного механізму облікового процесу та вдосконалення окремих його етапів може бути об'єктом подальших наукових розробок і досліджень.

Список використаних джерел:

1. *Господарський кодекс: Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15*
2. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності: Наказ МФУ від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13*
3. *Методичні рекомендацію щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ МФУ від 28 березня 2013 р. N 433 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://zakon.help/law/433/*
4. *Алексеєнко Л.М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів / Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с.*
5. *Економічна енциклопедія Т. 3. «П» (поручництво) – Я (японський центр продуктивності) / Редкол.: Б.Д. Гаврилишин, С.В. Мочерний (відп. ред.), О.А. Устенко (заст. відп. ред.) та ін. – К. – Тернопіль : ВЦ "Акад." ТАНГу, 2002. – 952 с.*

6. *Загородній А.Г. Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – К. : Т-во «Знання», КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін.-ту НБУ. – 566 с.*
7. *Энциклопедия финансового менеджмента: сокр. пер. с англ./ Ред. кол.: А.М. Емельянов, В.В. Воронов, В.И. Кушлин и др. – 5-е. изд. – М. : РАГС: ОАО «Изд-во «Экономика», 1998. – 823 с.*
8. *Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда: пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.*
9. *Податковий кодекс: Закон України від 2 грудня 2010 р. № 755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page*
10. *Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.*
11. *Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо [пер. с англ.]. – Соч. – Т. 1. – М. : Госполитиздат, 1955. – 360 с.*
12. *Смит А. Исследование о природе и причинах багатства народов / А. Смит – М. : Соцэкгиз, 1992. – 782 с.*
13. *Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження №1-РС «Звіт про витрати на утримання робочої сили». – Наказ Державного комітету статистики України від 07.02.2013р. № 414.*
14. *Електронний ресурс. – Режим доступу: www.vz.ru/information/2009/1/29/251213.html*
15. *Oxford Dictionary. Definition of Value Added. Retrieved from http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/value-added*
16. *Бухгалтерский словарь [Електронний ресурс] – Режим доступа: http://www.edudic.ru/buh/6682/*
17. *Річна звітність ПАТ «Житомирський маслозавод» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ztm.ho.ua/files/2016.pdf*
18. *Цал-Цалко Ю. С. Облік, статистика, аналіз та аудит в системі контролювання фінансових результатів підприємства: монографія / Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз, Т. Ю. Мельник. – Житомир: ЖНАЕУ, 2016. – 300 с.*
19. *Value added generated by the Volkswagen Group – Appropriation of funds [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://annualreport2016.volkswagenag.com/group-management-report/value-added-statement.html*
20. *Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.supergroup.co.za/2013_integrated_report/governance/value-added_statement.php*
21. *Електронний ресурс. – Режим доступу: http://pioneerfoodsintegratedreport2014.co.za/value-added-statement/*

22. *Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.sembcorp.com/ar/ar2015/operating-financial-review/group-financial-review.html*
23. *Електронний ресурс. – Режим доступу: http://okp.listedcompany.com/review.html*

МЕТОДИКА УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РЕЗЕРВА НА РЕКУЛЬТИВАЦИЮ ЗЕМЕЛЬ НА ОСНОВЕ МСФО

Л.В. ПАШКОВСКАЯ,
канд.экон.наук, доцент, ДипИФП

Последние два десятилетия методология и методики бухгалтерского учета в Республике Беларусь развиваются под воздействием Международных стандартов финансовой отчетности. Принятие Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57-З (далее – Закон) самым значительным образом изменяет действующее законодательство в сторону его максимального сближения с МСФО. Серьезным нововведением стала также обязанность компаний публиковать данные об итогах работы – требование составлять и публиковать отчетность по МСФО становится обязательным в отношении всех общественно значимых организаций, которыми, согласно ст. 1 Закона, являются открытые акционерные общества – учредители унитарных предприятий и (или) основные хозяйственные общества, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, а также страховые организации. В соответствии с новыми требованиями (абз. 2 п. 4 ст. 17 Закона), общественно значимым организациям, начиная с 2016 года, вменена обязанность размещать отчетность по МСФО на сайте компании не позднее 31 июля года, следующего за отчетным.

Публичность, несомненно, улучшит имидж Беларуси в глазах потенциальных инвесторов, расширит круг пользователей финансовой отчетности, даст возможность сравнивать предприятия на локальном и международном уровне, а также проводить более глубокий финансовый анализ не только собственникам предприятия, но и другим заинтересованным сторонам – потенциальным инвесторам и кредиторам.

В этой связи рассматриваемый в данной теме аспект имеет непосредственное отношение к отражению в финансовой отчетности особого класса ***обязательств***, представляемых в виде резервов. Речь не идет о тех резервах, которые, по своей сущности, являются ничем иным, как корректировками стоимости активов в бухгалтерском балансе (амортизация, обесценение активов и сомнительная дебиторская задолженность), а также резервах переоценки.

Проблема обусловлена тем обстоятельством, что ряд организаций, в частности, специализирующихся на добыче нерудных ископаемых, в соответствии с законодательством Республики Беларусь [1] сталкивается с необходимостью нести затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий, методология оценки и учета которых до настоящего времени практически не проработана.

Нами предлагается методология и методика учета и оценки резервов предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных

природоохранных мероприятий и отражение данных резервов в финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

В ряде случаев горные предприятия осуществляют разработку и эксплуатацию карьеров по добыче нерудных полезных ископаемых на территориях, являющихся пахотными землями, принадлежащими сельскохозяйственным организациям.

Факт передачи земли в пользование предприятиям оформляется актом приемки-передачи рекультивируемых земель. Передача производится на основании решения областного исполнительного комитета, впоследствии выдается свидетельство о регистрации земельного участка по новому землепользователю. По окончании использования горные предприятия обязаны вернуть земельный участок в состоянии, пригодном для его дальнейшего использования в качестве сельскохозяйственного угодья, для чего осуществляют затраты по рекультивации.

В соответствии с МСФО, в отношении такого факта хозяйственной деятельности, как обязательство по охране окружающей среды (природоохранные мероприятия, рекультивация земель), связанного с производственной деятельностью организации и возникшего из требований законодательных и нормативных документов или договоров, должен быть сформирован соответствующий резерв.

Цель создания данного резерва – представление пользователям бухгалтерской отчетности достоверной информации по уже существующим обязательствам организации перед собственниками земельных угодий (государства в лице исполнительных комитетов) на отчётную дату, а также прогнозирование расходов организации на рекультивацию земель и снижение риска их непогашения. Соответственно, неначисление такого обязательства в виде резерва на рекультивацию земель влечёт искажение бухгалтерской отчетности.

В международной теории и практике составления финансовой отчетности критерии признания и оценки такого рода резервов регламентируются стандартом МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», а также разъяснением КР МСФО (IFRIC) 1 «Изменения существующих обязательств по выводу активов из эксплуатации, восстановлению участка и других подобных обязательств».

Резерв – это обязательство на неопределенную сумму или с неясным сроком погашения.

Данный стандарт *требует* признания резерва, если одновременно выполняются три условия (критерия):

1) Компания имеет существующее обязательство (юридическое или вытекающее из практики) в результате прошлого события – обязывающего события;
2) Вероятен отток ресурсов, заключающих экономическую выгоду, для погашения данного обязательства;
3) Сумма обязательства поддается надежной оценке.

Приведенная в стандарте формулировка «*требует»* означает, что предприятие, составляющее отчетность по МСФО, при выполнении перечисленных критериев, *должно* сформировать резерв и отражать его в своей финансовой отчетности. Таким образом, резервы являются действительно *существующими обязательствами*.

В отношении *резервов по затратам на восстановление окружающей среды* применяются общие требования по признанию и оценке. Следовательно, резерв признается в тех случаях, когда:

- у предприятия имеется правовая или «конструктивная» (вытекающая из практики) обязанность по восстановлению участка;
- вред уже причинен (то есть, обязанности, возникающие вследствие производственной деятельности – добычи минеральных запасов, - могут признаваться для целей учета только после того, как начнется добыча);
- вероятность возникновения затрат по восстановлению является высокой;
- величину затрат можно надежно оценить.

Рассмотрим каждый из этих пунктов применительно к предприятиям по добыче нерудных полезных ископаемых.

Обязательство у предприятия возникает, как правило, в результате *обязывающего* события – события, приводящего к возникновению юридического или фактического обязательства, в результате чего у предприятия нет другой реалистичной альтернативы, кроме как погасить это обязательство. Факт неизбежности погашения обязательства является решающим при создании резерва.

На таких предприятиях обязывающим событием является вред (нарушение верхнего плодородного слоя почвы и искажение рельефа), причиняемый сельскохозяйственным землям в результате разработки и эксплуатации карьеров по добыче полезных ископаемых (песка и т.п.). То есть, очевидно наличие правовой (юридической) обязанности по восстановлению участка в соответствии с договором о землепользовании.

В соответствии с МСФО (IAS) 37, резерв начисляется, если при наступлении обязывающего события вероятность оттока ресурсов, содержащих экономические выгоды, составляет 50 %. Другими словами, выбытие ресурсов рассматривается как вероятное, если его наступление более вероятно, чем нет.

Предприятие по окончании разработки карьеров, как правило, всегда устраняет нанесенные повреждения, что приводит к значительным суммам расходов. Поэтому вероятность оттока ресурсов в будущем следует оценить как весьма высокую, значительно выше 50 %.

Наибольшую сложность составляет оценка резерва, которая должна быть в достаточной степени надежной, то есть достоверной. МСФО (IAS) 37 полагает, что такую надежную оценку можно сделать почти всегда (оценить диапазон возможных исходов).

Величина резерва определяется исходя из наилучшей оценки будущих затрат по восстановлению участка. Резерв отражает ту сумму, которую предприятию потребовалось бы выплатить по состоянию на дату окончания отчетного периода для урегулирования указанной обязанности.

Резерв создается в отношении расчетной величины дополнительных прямых затрат, таких как стоимость оборудования, предназначенного для проведения восстановительных работ, оплата труда работников, осуществляющих указанные работы. Также, по мнению КПМГ [3], при определении величины резерва должны учитываться затраты по следующим видам деятельности:

- исследованиям, связанным с восстановительными работами;
- оценке рисков;
- технико-экономическому обоснованию;
- планированию восстановительных работ;
- восстановительным работам;
- государственному надзору;
- мониторингу после завершения восстановительных работ.

Оценка обязательств по рекультивации должна осуществляться еще на стадии технико-экономического обоснования проектов по разработке месторождений. Сумму резерва с достаточной степенью достоверности можно определить на основании проекта по рекультивации и соответствующей сметы. Как в международной, так и в отечественной практике разработка таких смет предусмотрена на законодательном уровне. В соответствии с законодательством Республики Беларусь, «проект приведения земельных участков, предоставленных во временное пользование и нарушенных в процессе разработки месторождений полезных ископаемых, в состояние, пригодное для последующего использования их по назначению, составляется в увязке с проектом горных работ, согласовывается с основным землевладельцем или землепользователем, с органами землеустроительной службы, природных ресурсов и охраны окружающей среды и утверждается в установленном порядке» [1, п.8].

МСФО (IAS) 37 содержит детальные указания относительно порядка признания и оценки резервов, но ничего не говорит о дебетовых проводках, осуществляемых на момент первоначального признания и последующих оценок резерва.

При первоначальном признании резерва дебетовая проводка в зависимости от обстоятельств может представлять собой как расходы, так и актив. Актив возникнет в том случае, если в будущем ожидается получение от операции экономической выгоды.

Таким образом, важно понять, на каком этапе и для каких целей была нарушена целостность земли. Обязательство по восстановлению земли может возникать у предприятия, как на стадии начала работ, так и в процессе хозяйственной деятельности.

С этой позиции, в соответствии с МСФО должны разграничиваться:

– затраты на вывод объекта из эксплуатации и его удаление (перемещение) и восстановление занимаемой им площадки (участка), относящиеся к объекту основных средств – регламентируются МСФО (IAS) 16 «Основные средства», п.16(с), и

– затраты на восстановление участка, понесенные вследствие производства продукции – МСФО (IAS) 16 «Основные средства», п.18.

Для примера начисления резерва рассмотрим ситуацию с предоставлением во временное пользование горному предприятию земельного участка сроком на 6 лет со дня государственной регистрации прав на земельный участок для разработки и рекультивации карьера на месторождении ПГС и песка по объекту «Разработка участка».

У данного предприятия имеются обе причины для начисления резервов:

1. Для переработки добытой песчано-гравийной смеси используются дробильно-сортировочные установки, учитываемые как основные средства, которые монтируются на непосредственно прилегающем к карьеру участку земли и по окончании эксплуатации участка, перемещаются на другой участок.

В соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства», п. 16 (с) в фактическую стоимость объекта основных средств включаются в расчетной оценке затраты на выведение актива из эксплуатации и его удаление (перемещение), а также на восстановление занимаемой им площадки (участка), если такие затраты признаются в качестве резерва.

То есть, в отношении затрат на демонтаж и вывоз дробильно-сортировочных установок и восстановлению земельного участка, на котором они находились, предприятие должно создать резерв, сумма которого должна быть капитализирована в составе фактической стоимости данных установок.

Например, расходы на установку дробильно-сортировочных установок на объекте составили 3600 тыс. руб. Дисконтированная по безрисковой ставке, например, по ставке доходности государственных облигаций (вопрос дисконтирования будет рассмотрен отдельно) стоимость предварительно оцененных расходов на демонтаж и перемещение данных основных средств 540 тыс. руб. Дисконтированная стоимость предварительно оцененных расходов на восстановление земли под объектом – 225 тыс. руб.

Определим, следует ли и в каком размере начислять резерв на демонтаж установок и рекультивацию земельного участка под ним и как отразить эту операцию в бухгалтерском учете.

В данном случае выполняются все условия для признания резерва в финансовой отчетности:

– обязанность по демонтажу и рекультивации земель возникла в результате завершения монтажа установок (обязывающее событие произошло);

– шанс, что предприятие сможет избежать этих расходов, отсутствует (альтернативы нет, обязанность осуществить демонтаж и рекультивацию указана в решении облисполкома);

– для погашения обязательства требуется выбытие денежных средств (выбытие ресурсов, содержащих экономическую выгоду);

– сумма обязательства известна и обоснована – 540 и 225 тыс. руб.

Вывод – резерв должен быть признан.

В соответствии с МСФО (IAS) 16. п. 16, в первоначальную стоимость основного средства включаются расходы (в предварительно оцененной сумме) на демонтаж, перемещение объекта и восстановление территории, на которой он расположен. Эти расходы включаются в балансовую стоимость объекта при наличии у предприятия юридических обязательств по демонтажу и восстановлению территории. И хотя эти расходы не содержат будущих экономических выгод, они являются условием для получения будущих экономических выгод от использования активов.

Таким образом, согласно требованиям МСФО, одновременно с признанием в учете обязательств, необходимо увеличить балансовую стоимость дробильно-сортировочных установок на 765 тыс. руб. (540 и 225). Данные затраты в дальнейшем должны амортизироваться на протяжении срока полезного использования установок на данном объекте – 6 лет. Амортизационные затраты должны быть включены в состав общепроизводственных затрат и соответственно – в себестоимость готовой продукции.

Предприятие выпускает следующие виды продукции: пески, гравий и щебень из гравия, а также фильтрующие кварцевые пески для очистки питьевой воды.

Прямые указания относительно включения затрат по восстановлению участка, необходимость в которых возникла как следствие производства запасов готовой продукции в конкретном периоде, содержатся в МСФО (IAS) 16, п. 18 и КР МСФО (IFRIC) 1, п. 4. Данные затраты должны включаться в состав затрат на производство соответствующей продукции (фактическую стоимость этих запасов).

Основные технологические процессы следующие:

– производство вскрышных работ (удаление пустых пород) с перемещением их в выработанное пространство карьера с последующей рекультивацией отработанных площадей и передачей рекультивированных земель постоянным землепользователям;

– добыча полезного ископаемого (песчано-гравийной смеси – ПГС) и транспортирование автосамосвалами на дробильно-сортировочные установки;

– сортировка материалов на виброгрохотах, дробление гравийно-валунного материала в дробилках крупного и мелкого дробления;

– промывка песка и гравия с последующим обезвоживанием.

Например, планируемый объем добычи – 756 тыс. т.

Проектом предусмотрено выполнение работ по рекультивации нарушенных разработкой земель (второй этап) в течение всего периода разработки месторождения, сумма расходов на рекультивацию 1134 тыс. руб.

Анализ ситуации: после начала промышленной добычи ПГС и песка предприятие юридически обязано проводить работы по рекультивации земель (возникает юридическое обязательство). Затраты на рекультивацию земли в виде обязательства должны быть отражены в финансовой отчетности.

В нашей ситуации ПГС и пески используются как сырье для производства другой продукции, предназначенной для продажи. Это означает использование ПГС и песка в производстве активов, предназначенных для продажи.

В бухгалтерском учете предприятия затраты на рекультивацию учитываются в составе запасов согласно МСФО (IAS) 16, п.18 исходя из следующего: объект, расположенный на подлежащей восстановлению территории, используется для производства запасов в течение 6 лет (весь период разработки), необходимость в работах по рекультивации земель возникает в течение этого же периода. Рассчитаем ежемесячную сумму резерва:

1) определим долю затрат на рекультивацию в себестоимости 1 тонны добытой ПГС:

1134 тыс. руб. / 756 тыс. т = 1,5 руб./т

2) среднемесячный объем добычи ПГС в течение 6 лет:

756 тыс. т / 6 лет /12 мес. = 10,5 тыс. т

3) начисление резерва ежемесячно в сумме, равной объему добычи за месяц, умноженному на долю затрат на рекультивацию в себестоимости 1 т:

10,5 тыс. т × 1,5 руб./т = 15,75 тыс. руб.

В приведенных примерах начисленный резерв является долгосрочным обязательством и подлежит дисконтированию (МСФО (IAS) 37, п. 45 – 47). Это означает, что при первоначальном признании долгосрочный резерв признается в дисконтированной оценке, а впоследствии он «наращивается» до величины, определенной в смете, путем присоединения к нему процентных расходов. Проценты на каждую дату баланса учитываются в составе финансовых расходов (МСФО (IAS) 37, п. 60). В отечественном бухгалтерском учете эта операция отражается проводкой Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 96 «Резервы предстоящих платежей», субсчет «Резерв на рекультивацию земель».

Использование резерва.

В процессе деятельности горное предприятие использует земельные отводы, срок разработки которых значительно меньше, чем срок разработки всего объекта. При добыче ПГС образуются карьерные выемки и отвалы, их рекультивация включается в технологическую схему разработки объекта и осуществляется постоянно по мере выработки отводов. Учетной политикой

предприятия предусмотрено ежемесячное начисление резерва на рекультивацию земель по мере выработки отвода.

Планируемый объем добычи – 756 тыс. т. (продолжение примера).

Проектом предусмотрено выполнение работ по рекультивации нарушенных разработкой земель (второй этап) в течение всего периода разработки месторождения, сумма расходов на рекультивацию 1134 тыс. руб. Предполагаемый срок окончания разработки – 6 лет. В течение этого периода рекультивация земель будет осуществляться поэтапно.

Рассчитанная исходя из запланированных данных, доля затрат на рекультивацию в себестоимости 1 тонны добытой ПГС (плановая ставка) составляет 1,5 руб./т. Фактическая ежемесячная добыча ПГС отличается от планового уровня, определенного в предыдущем расчете и составляет 12 тыс. т. Для начисления ежемесячного резерва следует использовать данные о фактическом месячном объеме добычи и плановую ставку затрат на рекультивацию:

12 тыс. т × 1,5 руб./т = 18 тыс. руб.

Фактические расходы на рекультивацию земель отличались от запланированных и составили в целом за 6 лет – 1170 тыс. руб.

Таблица 1

Бухгалтерский учет создания и использования резерва на рекультивацию при использовании Типового плана счетов

Операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Документ
Начислена сумма резерва на рекультивацию за 1-й год 12 × 1,5 × 12 мес.	20	96, Резерв на рекультивацию земель	216 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена стоимость выполненных работ по рекультивации в пределах созданного резерва (за 1-й год)	96, Резерв на рекультивацию земель	10, 70, 69, 02, 25, 60 и др.	216 000	Накладные на отпуск (внутрен. перемещение) материалов, документы о начислении заработной платы, акты выполненных работ и др.
Начислена сумма резерва на рекультивацию за последующие годы 1134 – 216	20	96, Резерв на рекультивацию земель	918 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена стоимость выполненных работ по рекультивации, в том числе -в пределах созданного резерва (в течение последующих 5 лет)	96, Резерв на рекультивацию земель	10, 70, 69, 02, 25, 60 и др.	918 000	Накладные на отпуск (внутрен. перемещение) материалов, документы о начислении заработной платы, акты выполненных работ и др.

-в сумме превышения фактической суммы над расчетной суммой (после окончания добычи на участке и полного завершения работ по рекультивации) 1170 – 918 – 216	20	10, 70, 69, 02, 25, 60 и др.	36 000	Накладные на отпуск (внутрен. перемещение) материалов, документы о начислении заработной платы, акты выполненных работ и др.

Риск и дисконтирование

В случае существенности результата дисконтирования, расчетная сумма затрат дисконтируется по доналоговой (то есть не учитывающей эффект обложения налогом на прибыль) ставке, которая, по оценкам рынка, отражает влияние изменения стоимости денег с течением времени и риски, присущие данному обязательству, за исключением случаев, когда корректируется величина будущих потоков денежных средств с учетом указанных рисков (МСФО (IAS) 37, п. 45, 47).

Для отражения имеющихся рисков корректируются либо будущие потоки денежных средств, либо ставка дисконтирования. По мнению КПМГ, при оценке возможной суммы для урегулирования обязательства проще откорректировать величину будущих потоков денежных средств с учетом риска, а затем продисконтировать ожидаемые потоки денежных средств по безрисковой ставке процента (МСФО (IAS) 37, п. 47).

Безрисковая ставка процента может быть определена исходя из ставки процента по какой-либо государственной облигации в той же валюте и с тем же сроком погашения, что и обязательство.

По мнению КПМГ, норма полученной прибыли на активы, выделенные для финансирования исполнения обязательства, не может быть использована в качестве скорректированной на риск ставки дисконтирования применительно к указанному обязательству, поскольку не отражает рисков, присущих обязательству.

Также, по мнению КПМГ, если потоки денежных средств выражены в текущих ценах, то ставка дисконтирования не должна отражать влияние инфляции – т.е. для дисконтирования должна использоваться реальная ставка. Если же потоки денежных средств скорректированы на инфляцию, то ставка дисконтирования должна быть скорректирована на инфляцию – т.е. для дисконтирования должна использоваться номинальная ставка (МСФО (IAS) 37, п. 40).

Например, по состоянию на дату окончания отчетного периода – 31 декабря 2016 г. – расчетная величина затрат на вывод объекта основных средств из эксплуатации и рекультивацию занимаемого объектом участка земли (исходя из действующих расценок) составляет 100 тыс. руб., номинальная (включающая влияние инфляции) безрисковая ставка – 6 %, прогнозируемый темп инфляции – 4 %. Чтобы рассчитать величину ожидаемых затрат по выводу объекта из эксплуатации и рекультивацию земли в конце срока эксплуатации объекта (через 6 лет) на данном участке с

учетом инфляции, необходимо текущую стоимость затрат скорректировать на темп инфляции:

100 000 руб. × $1{,}04^6$ = 126 532 руб.

Тогда дисконтированная стоимость обязательства на дату отчета составит:

126 532 руб. / $1{,}06^6$ = 89 205 руб.

На дату отчета данное обязательство (резерв) будет показано как долгосрочное.

Процентные расходы за первый (2017) год составят:

89 205 × 6 % = 5 352 руб.

Балансовая стоимость резерва на 31 декабря 2017 года составит:

89 205 + 5 352 = 94 557 руб.

В последующие годы предприятие продолжит начислять процентные расходы от балансовой стоимости обязательства, поэтому к моменту завершения эксплуатации основного средства на данном участке резерв достигнет расчетной величины затрат на вывод объекта основных средств из эксплуатации и рекультивацию занимаемого объектом участка земли.

Если же предполагается частичное ежегодное использование резерва, часть обязательства, относящаяся к текущему году, должна быть показана как краткосрочное обязательство.

Изменим условие нашего примера: по состоянию на дату окончания отчетного периода – 31 декабря 2016 г. – расчетная величина совокупных затрат на рекультивацию участка земли под карьером (исходя из действующих расценок) составляет 100 тыс. руб., номинальная (включающая влияние инфляции) безрисковая ставка – 6 %, прогнозируемый темп инфляции – 4 %.

Проведение работ по рекультивации предполагается осуществлять ежегодно, при этом на данные работы будут направляться средства в размере 1/6 расчетной величины совокупных затрат на рекультивацию. В таком случае мы будем иметь дело с ежегодными оттоками денежных средств в размере 16 667 руб. (в текущей оценке), то есть график движения денежных потоков изменится.

С учетом инфляции величина ежегодных затрат составит:

1 год: 16 667 × $1{,}04^1$ = 17 334	17 334 / $1{,}06^1$ = 16 352
2 год: 16 667 × $1{,}04^2$ = 18 027	18 027 / $1{,}06^2$ = 16 044
1 год: 16 667 × $1{,}04^3$ = 18 748	18 748 / $1{,}06^3$ = 15 741
1 год: 16 667 × $1{,}04^4$ = 19 498	19 498 / $1{,}06^4$ = 15 444
1 год: 16 667 × $1{,}04^5$ = 20 278	20 278 / $1{,}06^5$ = 15 153
1 год: 16 667 × $1{,}04^6$ = 21 089	21 089 / $1{,}06^6$ = 14 867
Итого: 114 974	Итого: 93 601

Будущая стоимость затрат на рекультивацию с учетом инфляции составит: 114 974 руб. Дисконтированная стоимость будущих денежных оттоков, то есть стоимость обязательства на 31 декабря 2016 г. составит

93601 руб., в том числе: краткосрочное обязательство 16352 руб., долгосрочное (со второго по шестой год) – 77249 руб.

Процентные расходы за первый год составят:

93601 × 6 % = 5616 руб.

Балансовая стоимость резерва через год, 31 декабря 2017 года составит: 93 601 + 5616 – 17334 = 81 883

Далее, балансовая стоимость по состоянию на:

31.12.2018: 81 883 + 4913 – 18 027 = 68 769
31.12.2019: 68 769 + 4126 – 18 748 = 54 147
31.12.2020: 54 147 + 3249 – 19 498 = 37 898
31.12.2021: 37 898 + 2274 – 20 278 = 19 894***
31.12.2022: 19 894 – 19 894 = 0

****Примечание: несовпадение с расчетной величиной 6-го года – из-за округления.*

Переоценка

Резервы переоцениваются по состоянию на дату окончания каждого отчетного периода, исходя из наилучшей расчетной оценки суммы, в которой будет урегулировано соответствующее обязательство. Изменения в этой расчетной оценке могут быть вызваны изменениями в величине или времени оттока соответствующих ресурсов, либо изменениями в ставках дисконтирования. (МСФО (IAS) 37, п. 36, 59; КР МСФО (IFRIC) 1, п.4).

В отношении тех резервов, которые были включены в стоимость соответствующего актива, любые изменения величины существующей обязанности, включая те, которые были вызваны изменениями в применяемых ставках дисконтирования, увеличивают или уменьшают стоимость соответствующего актива и амортизируются перспективно на протяжении срока его полезного использования. Исключение составляет сумма периодического «высвобождения дисконта», которая признается в составе прибыли или убытка за период как финансовый расход в момент возникновения (КР МСФО (IFRIC) 1, п.5,8).

Раскрытие информации о резервах в финансовой отчетности

Для каждого класса резервов компания должна раскрывать:

- Балансовую сумму на начало и конец периода с указанием движения по следующим видам:

– дополнительные резервы, созданные за период, включая увеличение существовавших резервов;

– использованные суммы (то есть понесенные или начисленные против резервов) в течение периода;

– неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода;

– увеличение в течение периода дисконтированных сумм, возникающее в результате течения времени, и влияние изменений в ставках дисконта.

- Краткое описание характера обязательства и предположительное время выбытия экономических выгод.

- Указание неопределенностей относительно суммы или времени такого выбытия.

Там, где необходимо предоставить адекватную информацию, компания должна раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий.

- Суммы любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива, признанного для этого возмещения.

Список використаних джерел:

1. *Положение о рекультивации земель, нарушенных при разработке месторождений полезных ископаемых и торфа, проведении геологоразведочных, строительных и других работ, утвержденное приказом Госкомитета по земельным ресурсам, геодезии и картографии Республики Беларусь 25.04.1997 г. № 22.*
2. *Международные стандарты финансовой отчетности (2013). – Москва: Аскери, 2013.*
3. *МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по МСФО, подготовленное КПМГ. 2013/2014: в 2 ч. Пер.с англ. – 10-е изд. – М.: АЛЬПИНА ПАБЛИ*ШЕР, 2014.

ВАРТІСТЬ АКТИВІВ ЗА БАЛАНСОМ ПІДПРИЄМСТВА: ОЦІНКА ТА ОБЛІК

Ю.С. ЦАЛЬ-ЦАЛКО

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту, Житомирський національний агроекологічний університет

Підприємство, як складна динамічна система потребує використання в процесі прийняття рішень для оцінки свого розвитку узагальнених результативних показників. Важливе місце серед таких показників займає вартість активів за балансом підприємства. В сучасних умовах управління вартість активів за балансом підприємства є основним параметром, що характеризує економічний потенціал суб'єкта господарювання, а динаміка зміни їх вартості є важливим показником якості управління.

Показник вартості активів за балансом підприємства є комплексним критерієм його оцінки, який характеризує ефективність господарської діяльності, величину інвестиційного-інноваційного проекту підприємництва, створені в процесі господарювання складові доданої вартості. Залежно від алгоритму обчислення показник вартості активів за балансом підприємства враховує значний перелік інших факторів, серед яких рівень розвитку зовнішнього і внутрішнього середовища, вартість робочої сили, ділова

репутація, ціна пасивів (фінансових ресурсів для формування активів) та величина чистих активів.

З одного боку, цей показник виступає орієнтиром, з яким власники та управлінський персонал узгоджують свої рішення, з іншого боку, він дозволяє реалізовувати інтереси всіх учасників, зацікавлених в результатах діяльності підприємства. Підтримка показника вартості активів за балансом підприємства на належному рівні, забезпечення збереження його вартісної і якісної величини та зростання визначають рівень сталого розвитку підприємницької діяльності.

Використання методики оцінки вартості підприємства на основі активів розкрив ще у 1910 році П. Цьомпа, вказуючи, що різницю між активами і зобов'язаннями на практиці називають чистим майном [1].

Першим із вчених, хто звернув увагу на особливості побудови облікової системи в напрямі забезпечення вимог управління вартістю підприємства і наголосив на необхідності її удосконалення, був американський науковець Х. Кепнік. У 1975 році він визначив, що облік надає інформацію про економічні ресурси підприємства [2].

У 2002 році С. Діпіаза (молодший) та Р. Екклз [3] довели що в бухгалтерській фінансовій звітності повинна розкриватись інформація про факти, що впливають на вартість підприємства, тобто його інвестиційну цінність. Основою такої інформації є необхідність доповнення традиційної фінансової звітності показниками про нефінансові результати діяльності з випередженням в часі, на відміну від фінансових результатів, що визначаються в кінці конкретного звітного періоду. В той же час цей підхід базується на значній кількості зовнішніх факторів які не можливо вимірювати і відображати у фінансовій звітності.

Як зазначають Т.О. Єрофєєва [4 с.42] і Є.С. Райкін [5,с.19] бухгалтерська звітність не відображає повної вартості сучасного підприємства. Активи, що відображаються в обліку, не враховують цілого ряду ресурсів, які використовуються підприємством і приносять дохід. Окремі активи не відповідають їх реальній вартості.

Перехід на національні стандарти обліку, які надали можливість підприємствам самостійно формувати облікову політику, створив проблему невідповідності звітних показників господарської діяльності підприємств їх фактичному стану. Обираючи облікову політику, суб'єкти господарювання можуть досягати за звітністю такого фінансового стану, за яким активи чи дохід завищуються, а зобов'язання чи витрати занижуються, і навпаки.

Неадекватність існуючої системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності сучасним потребам суспільства зумовлює особливу актуальність пошуку нової парадигми, яка має забезпечити зменшення інформаційного ризику для користувачів [6].

Вартість активів за балансом підприємства має ознаки креативного обліку. С. Голов визначає креативний облік як формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для

забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів [6, с. 33].

Креативний облік, на думку М. Метьюса та М. Перері, має і позитивний прояв – як будь-який метод обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам чи принципам, але забезпечує достовірне поняття стану справ підприємства [7, с. 457 – 458].

Проте, навіть при абсолютно достовірних показниках вартості окремих об'єктів активів за балансом підприємства через ефекти синергізму і ділової репутації вони не відображають реальну ринкову вартість підприємства як сукупності вартості ресурсів майнового комплексу.

В українській нормативній базі питання ризиків в обліку, які впливають на вартість активів за балансом підприємства, висвітлені недостатньо. У деяких П(С)БО лише згадуються певні види ризику, а наявна інформація є спірною і незрозумілою.

Удосконалюючи вітчизняну систему обліку вартості активів за балансом підприємства першочергову роль бажано було б відвести виявленню ризиків формування справедливої вартості (неадекватність реальній економічній ситуації, незіставність інформації, непослідовність регулювання, однобокість розвитку), а також створенню якісної системи бухгалтерського обліку і звітності, необхідної для визначення суттєвості показників балансу.

З погляду управління вартістю активів за балансом підприємства можливо використовувати наступні показники:

1. Первісна (переоцінена) вартість за сукупністю активів балансу підприємства.
2. Залишкова (балансова) вартість за сукупністю активів балансу підприємства.
3. Справедлива вартість підприємства за оцінкою сукупності його активів.
4. Чиста первісна (переоцінена) вартість підприємства за активами його балансу.
5. Чиста балансова (залишкова) вартість підприємства.
6. Чиста справедлива вартість підприємства за активами його балансу.
7. Ринкова вартість підприємства.

Вартість підприємства за первісною (переоціненою) ціною його активів визначається за дебетовими залишками бухгалтерських рахунків. Загальна сума активів свідчить про величину інвестицій за рахунок всіх джерел, які можуть брати участь в господарській діяльності підприємства. На первісний підхід ціни підприємства спирається будь-який власник, що намагається підключити логіку до процесу оцінки вартості свого бізнесу.

Залишкова вартість підприємства формується за балансом. При цьому вартість підприємства визначається за первісною (переоціненою) ціною майна з урахуванням його амортизації та можливих сумнівних фактів господарського життя, особливо в сфері розрахунків. Вважається, що такий

підхід дає найнижчу, песимістичну оцінку бізнесу. На залишкову вартість підприємства за його балансом впливають ряд підходів, пов'язаних з формуванням первісної вартості активів,методами розподілу амортизаційної вартості та розрахунками величини сумнівних показників.

Нормативне визначення інших показників, зокрема щодо справедливої, чистої і ринкової вартості, які використовуються для розрахунку вартості підприємства наведено в табл.1.

Таблиця 1

Перелік показників, що використовуються для розрахунку вартості підприємства та алгоритми їх розрахунку

Сутність поняття	Джерело
Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ МФУ від 27.04.2000 р. № 92
Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснено обмін активу або оплату зобов'язань у результаті операції між обізнаними заінтересованими та незалежними сторонами.	Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектору економіки: Постанова КМУ від 28.02.2001 р. № 177
Справедлива вартість – ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передавання зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.	Правила бухгалтерського обліку доходів і витрат банків України: Постанова НБУ від 18.06.2003 р. № 255
Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.	Інструкція з бухгалтерського обліку операцій з цінними паперами в банках України: Постанова НБУ від 03.10.2005 р. № 358
Справедлива вартість – ціна, яка була б отримана за продаж активу чи сплачена за передавання зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.	Про схвалення деяких розпорядчих актів Національного банку України: Постанова НБУ від 26.10.2015 р. № 732
Справедлива вартість – вартість, по якій матеріальні цінності можуть бути продані в результаті операції між добре обізнаними, незалежними і бажаючими здійснити таку операцію сторонами.	Порядок бухгалтерського обліку, збереження та використання необоротних активів у Федерації профспілок України: Розпорядження Федерації профспілок України від 13.11.2006 р. № 180
Ринкова вартість підприємства при існуючому використанні - сукупна переоцінена вартість активів, що використовуються підприємством запланованим способом з метою отримання поточного фінансового результату, збільшена на переоцінену вартість надлишкових активів, що оцінюються виходячи з найкращого варіанта їх альтернативного використання, включаючи вартість ліквідації, та зменшена на суму	Методика оцінки вартості майна під час приватизації: Постанова КМУ від 12.10.2000 р. № 1554

зобов'язань.	
Вартість бізнесу - вартість діючого підприємства або вартість 100 відсотків інтересу в бізнесі (діловому підприємстві).	Методика оцінки державних корпоративних прав: Постанова КМУ від 02.08.1999 р. № 1406
Вартість діючого підприємства (цілісного майнового комплексу) - вартість підприємства, що формується завдяки функціонуванню його як діючого та єдиного цілого і є сумою капіталізованих доходів від його діяльності, збільшеною на вартість надлишкових активів підприємства, визначену виходячи з найкращого альтернативного варіанта використання цих активів, у тому числі їх ліквідації.	Методика оцінки вартості майна під час приватизації: Постанова КМУ від 12.10.2000 р. № 1554
Ділова репутація - відомості, зібрані Національним банком України, про відповідність діяльності юридичної або фізичної особи, у тому числі керівників юридичної особи та власників істотної участі у такій юридичній особі, вимогам закону, діловій практиці та професійній етиці, а також відомості про порядність, професійні та управлінські здібності фізичної особи.	Про банки і банківську діяльність»: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III
Гудвіл (вартість ділової репутації) - нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл.	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI
Гудвіл - комплекс заходів, спрямованих на збільшення прибутку підприємства без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку продукції (робіт, послуг), нові технології тощо. Вартість гудвілу визначається різницею між ціною придбання і звичайною ціною відповідних активів.	Про ратифікацію Угоди між Урядом України та Урядом Французької Республіки про взаємне сприяння та взаємний захист інвестицій»: Закон України від 02.06.1995 р. № 202/95-ВР
Гудвіл - перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 19 «Об’єднання підприємств»: Наказ МФУ від 07.07.1999 р. № 163
Чиста вартість єдиного (цілісного) майнового комплексу – сукупна вартість єдиного (цілісного) майнового комплексу, зменшена на суму зобов'язань підприємства.	Методика оцінки майна: Постанова КМУ від 10.12.2003 р. № 1891

Чисті активи – активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 19 «Об’єднання підприємств»: Наказ МФУ від 07.07.1999 р. № 163

Джерело: упорядковано автором за термінологічним словником Ліга-Закон

Сучасна облікова модель оцінки активів характеризується втратою релевантності, що підтверджується зростанням різниці між ринковою та первісною балансовою вартістю і капіталізованою оцінками підприємства. Отже, значна частина вартості підприємства в його балансі не відтворюється через відображення активів в балансі підприємства за різними оцінками вартості: первісна, залишкова, переоцінена, виробнича собівартість, справедлива, національної валюти за курсом НБУ, номінальна, чиста реалізаційна, купівельна, умовно-розрахункова .

При визначенні вартості активів у складі їх сукупності за балансом підприємства виникає дві суттєві вартісні різниці:

1) облікова – між справедливою і балансовою (залишковою) вартістю окремих об’єктів активів як їх суми за балансом;

2) ринкова – між ринковою вартістю як ймовірною сумою грошей, за яку можливу продати в цілому загальну сукупність активів майнового комплексу підприємства як суб’єкта господарювання, і справедливою вартістю суми окремих об’єктів активів, відображених в балансі підприємства.

Облікова різниця обраховується як сума різниць щодо вартості кожного об’єкта активів за балансом підприємства відповідно його справедливої вартості і вартості за обліковою політикою на рахунках бухгалтерського обліку.

Ринкова різниця подається як синергетичний ефект, що виникає між вартістю ресурсного потенціалу сукупності всіх наявних ресурсів на підприємстві як господарського майновому комплексі і сумою щодо справедливої вартості окремих активів в їх сукупності за балансом підприємства.

У найбільш повному обсязі вчення про «справедливу ціну» викладено Фомою Аквінським. Розмірковуючи про розумові та моральні чесноти, він довів поняття справедливості, яку визначає як «постійне і тверде бажання давати кожному те, на що він має право».

Отже, Фома Аквінський стверджує, що кожна річ має свою визначену «справедливу ціну», установити яку можна точно. Утім це твердження не стало аксіомою, оскільки вивчення цього економічного феномену не завершено й сьогодні [8].

Оцінка за справедливою вартістю є одним з інструментів підвищення капіталізації підприємства, тому що дозволяє значно підняти вартість активів, а отже, і власного капіталу. При цьому на відміну від традиційної переоцінки власний капітал крім позитивного результату від переоцінки основних засобів може бути також скорегований у бік збільшення за рахунок

вартості нематеріального активу «гудвіл». Відповідно, при трансформації звітності на підставі даних, отриманих у процесі оцінки за справедливою вартістю, вартість капіталу може зрости як кількісно, так і якісно.

Власник повинен мати право відображати активи у балансі підприємства за вартістю, яка цінна саме для нього і достовірно формує вартість підприємства. В цьому відношенні необхідно відмітити, що активи на підприємстві можуть бути двох видів: одні призначені для споживання, інші – призначені для продажу. Перші повинні оцінюватись за ціною придбання нових активів, а інші за продажними цінами, що передбачаються.

Звернемо увагу на деякі проблеми справедливої оцінки активів за балансом, які вливають на достовірність вартості підприємства та намітимо підходи до їх вирішення.

По-перше, вартість активів за балансами підприємств в Україні значно занижена внаслідок нехтування переоцінкою основних засобів.

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки (дооцінки або уцінки). Своєчасність її проведення є одним з важливих питань в процесі оцінки балансової вартості підприємства в умовах інфляційних процесів. Особливо актуальним розв’язання цього питання є в сучасних кризових умовах, коли здешевлення гривні по відношенню до долара призвело до значного знецінення об’єктів основних засобів України (табл. 2).

Таблиця 2

Офіційний курс гривні щодо долара США

Роки	Курс	Індекси		Роки	Курс	Індекси	
		базисний	ланцюговий			базисний	ланцюговий
1996	1,83	-	-	2007	5,05	2,760	1,000
1997	1,86	1,016	1,016	2008	5,27	2,880	1,044
1998	2,45	1,339	1,317	2009	7,79	4,257	1,478
1999	4,13	2,257	1,721	2010	7,93	4,333	1,018
2000	5,44	2,973	1,317	2011	7,97	4,355	1,001
2001	5,37	2,934	0,987	2012	7,99	4,366	1,003
2002	5,32	2,907	0,991	2013	7,99	4,366	1,000
2003	5,33	2,913	1,002	2014	11,89	6,497	1,488
2004	5,31	2,902	0,996	2015	21,84	11,934	1,837
2005	5,12	2,798	0,964	2016	25,55	13,962	1,170
2006	5,05	2,760	0,986	квітень 2017	26,86	14,678	1,051

Джерело: упорядковано автором за даними https://bank.gov.ua/files/Exchange_r.xls

Тому, передусім, варто розглянути, які вимоги до переоцінки сьогодні поставлені законодавством. За П(С)БО 7 підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої на дату балансу [9]. Не підлягають переоцінці

малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється методами 50% на 50% або 100%.

З вищенаведеного виникає ряд питань: чому умовою переоцінки є суттєве відхилення залишкової (балансової), а не первісної вартості від справедливої (ринкової) оцінки; яку величину вважати суттєвою для прийняття рішення про переоцінку; чи обов'язково проводити переоцінку; з яких причин забороняється здійснювати переоцінку об'єктів, які обліковуються підприємством на рахунках 111 "Бібліотечні фонди" і 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи"; як часто необхідно здійснювати переоцінку; чому сума дооцінки включається до складу іншого сукупного доходу, доходів (рахунок 746 "Інші доходи», а уцінки – до складу витрат (рахунок 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"; який практичний механізм проведення переоцінки; для чого здійснюють дооцінку і уцінку зносу; чому обов'язково визначається ліквідаційна вартість, якщо при переоцінці залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю.

Спробуємо надати відповідь на поставлені питання, використовуючи результати власних досліджень.

Вважаємо, що умовою переоцінки може бути відхилення первісної (переоціненої) вартості об'єкта за даними обліку від його справедливої ціни на активному ринку. Щодо залишкової (балансової) вартості об'єкта, то вона завжди характеризується умовною величиною, яка залежить від строку корисного використання (виробничих показників діяльності) основних засобів, методу нарахування амортизації, які визначаються самостійно підприємством.

З наведеного у П(С)БО 7 очевидно, що переоцінка не є обов'язковою, а може проводиться на розсуд власників підприємства, про що необхідно зазначити в наказі про його облікову політику. Такий підхід вказує на суб'єктивність оцінки основних засобів в балансі підприємства.

Основною ознакою для переоцінки основних засобів може бути тільки величина їх справедливої ціни на дату балансу. Виходячи з цього, немає достатніх підстав для тверджень, нібито вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних матеріальних необоротних активів, та метод амортизації впливають на право здійснювати переоцінку.

У вітчизняному законодавстві не визначено, як часто може проводитися переоцінка основних засобів. МСБО 16 "Основні засоби" рекомендує здійснювати щорічні переоцінки основних засобів при значних коливаннях їх справедливої вартості. Вважаємо, що періодичність переоцінки повинна забезпечувати принцип вірогідності фінансової звітності. Тобто частота переоцінок повинна залежати від швидкості зміни справедливої вартості, що прямо залежить від швидкості зміни (коливання) ринкових цін. Зрозуміло, що в період інфляції переоцінки повинні проводиться частіше, ніж в періоди стабільності.

Загалом, проведений порівняльний аналіз здійснення переоцінки основних засобів, визначений МСБО і П(С)БО, визначив їх схожість. Однак, у той же час вони мають принципові відмінності.

Наприклад, за МСБО при здійсненні переоцінки будь-якого об'єкта основних засобів сума накопиченої амортизації на дату переоцінки перераховується пропорційно змінам валової балансової вартості (первісної вартості) переоцінюваного об'єкта з таким розрахунком, щоб після переоцінки балансова вартість переоціненого активу дорівнювала його справедливій вартості. Аналогічний порядок передбачений і в П(С)БО 7, але МСБО пропонує ще один варіант, коли накопичена сума амортизації на дату переоцінки виключається з валової балансової вартості активу і чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу.

МСБО рекомендує у випадку переоцінки якого-небудь активу здійснювати переоцінку всього класу активів, до якого належить такий актив. Аналогічна вимога є й у П(С)БО 7. Однак, замість класів основних засобів у ньому говориться про групу, але при цьому класи (МСБО) та групи (П(С)БО) основних засобів відрізняються. Наприклад, МСБО наводить наступні класи: кораблі; літаки; автомобілі; меблі і пристосування; офісне устаткування. А от у П(С)БО є тільки група "транспортні засоби", а окремої групи для меблів або офісного устаткування зовсім немає. Вони враховуються: меблі - разом з інструментами, пристосуваннями й інвентарем, а устаткування - разом з машинами й устаткуванням. Усе це свідчить про принципову відмінність у розумінні класів (груп) основних засобів за МСБО і П(С)БО. Головне, про що необхідно пам'ятати при визначенні переліку об'єктів основних засобів, які входять в один клас, - це вимога МСБО, відповідно до якої, всі вони повинні мати однаковий характер і спосіб використання.

Щодо прийняття управлінського рішення про періодичність проведення переоцінки основних засобів, рекомендовано використовувати поріг суттєвості величиною, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величиною, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості [10]. Виникають питання: чому чистий прибуток, як це пов'язано із збитком і саме головне – як визначати справедливу вартість в частині залишкової вартості основних засобів.

В процесі переоцінки основних засобів формується чотири можливих варіанти господарських операцій.

Перший – дооцінка об'єкта проводиться вперше або після дооцінки (кількох дооцінок) за умови, що об'єкт ще жодного разу не уцінювався.

Другий – дооцінка об'єкта проводиться після уцінки (кількох уцінок).

Третій – уцінка об'єкта проводиться вперше або після уцінки (кількох уцінок) за умови, що об'єкт ще жодного разу не дооцінювався.

Четвертий – уцінка проводиться після дооцінки (декількох дооцінок).

Всі чотири типи господарських операцій впливають на первісну (переоцінену) вартість об'єктів основних засобів, тобто збільшують або

зменшують її величину і відповідають економічному змісту власного капіталу (капіталу в дооцінках - рахунок 41 «Капітал в дооцінках»). По дебету рахунка 41 «Капітал в дооцінках» за окремими видами необоротних активів відображається сума уцінки об’єктів і зменшення власного капіталу, а по кредиту – дооцінка і збільшення власного капіталу. Сальдо цього рахунку відображає капіталізовану балансову вартість підприємства, створену за рахунок доведення первісної вартості об’єктів основних засобів до справедливої ціни.

За визначеними нормативними підходами при переоцінці основних засобів виникає ціла система обліку, побудована на суб’єктивних судженнях і формуванні непотрібної користувачам інформація для прийняття управлінських рішень (табл. 3).

Таблиця 3

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з переоцінки основних засобів [10]

№	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображення результатів дооцінки основних засобів на суму:		
а)	дооцінки первісної вартості	10 "Основні засоби"	411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів "
б)	дооцінки зносу	411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів "	131 "Знос основних засобів"
2.	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше не дооцінюваних, на суму:		
а)	уцінки зносу	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"
б)	уцінки залишкової вартості	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	10 "Основні засоби"
3.	Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених, на суму:		
а)	уцінки зносу	131 "Знос основних засобів"	10 "Основні засоби"
б)	уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів "	10 "Основні засоби"
в)	перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"	10 "Основні засоби"
4.	Відображення результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених:		

а)	на суму дооцінки зносу основних засобів	10 "Основні засоби"	131 "Знос основних засобів"
б)	на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 "Основні засоби"	746 "Інші доходи "
в)	на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 "Основні засоби"	411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів "

У вітчизняному законодавстві відсутній і сам механізм проведення переоцінки основних засобів. В П(С)БО 7 лише зазначено, що переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Об'єкти основних засобів, що відображаються в балансі і використовуються для господарської діяльності підприємства мають справедливу вартість за їх первісною характеристикою, первісну (переоцінену) і залишкову (балансову) вартість за балансом, справедливу вартість їх залишкової (балансової) вартості.

Варто звернути увагу, що справедлива вартість, яка формується на активному ринку може визначатися лише на умовах його первісної характеристики. Активного ринку щодо об’єктів основних засобів за балансовою (залишковою) вартістю немає.

Відповідно, механізм переоцінки основних засобів може бути наступним.

1. Визначається справедлива вартість об’єкта основних засобів за первісною характеристикою методом аналогів продажу (витрат), яка формує переоцінену вартість об’єкта (рахунок 10 "Основні засоби"), наприклад 200 тис. грн.

2. Розраховується сума переоцінки (дооцінки) як різниця між справедливою вартістю об’єкта основних засобів за первісною характеристикою і первісною (переоціненою) вартістю, відображеною в обліку (дебет 10 "Основні засоби" кредит 411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів ").

$$ДОО = СВО – ПОБ,$$

де ДОО – дооцінка об’єкта основних засобів; СВО – справедлива вартість об’єкта основних засобів після переоцінки (200 тис.грн.); ПОБ – первісна (переоцінена) вартість об’єктів основних засобів за балансом до переоцінки (150 тис.грн.).

ДОО = 200 – 150 = 50 тис.грн.

3. Визначається залишкова (балансова) вартість об’єкта основних засобів за балансом після переоцінки як різниця між справедливою вартістю (дебет рахунка 10 "Основні засоби") і його зносом (накопиченою амортизацією) до переоцінки.

ЗПП = СВО – ЗОП,

де ЗПП – залишкова (балансова) вартість об’єкта основних засобів після переоцінки; ЗОП – знос об’єкта основних засобів до переоцінки (98 тис.грн.).

ЗПП = 200 – 98 = 102 тис.грн.

Виходячи з вищенаведеного, можна стверджувати, що для відтворення об’єкта основних засобів підприємству необхідно 200 тис.грн., фактично через амортизацію, як засіб відтворення, створено джерело фінансування – 98 тис.грн., тобто додатково необхідно 102 тис.грн., а не будь-яка інша сума, що виникає у випадку дооцінки зносу. Амортизаційна вартість повинна збільшитися із 52 тис.грн. (150 – 98) до 102 тис.грн. (200 – 98). Залишкова вартість об’єкта основних засобів через амортизаційні відрахування виконує двояку функцію. Вона є розрахунковими витратами в складі виробничої собівартості продукції, адміністративних витрат, витрат на збут тощо та зменшує прибуток як для оподаткування, так і чистий – створений за результатами господарської діяльності. Сума залишкової вартості об’єкта основних засобів у чистому доході від реалізації продукції є джерелом фінансування інвестицій підприємства.

Залишкову вартість об’єкта основних засобів можна перетворити в реальне джерело інвестицій (фінансовий ресурс) через амортизацію, списання за рахунок фінансових результатів (зменшення суми створеного чистого прибутку) та доходів, які підприємство очікує одержати від ліквідації основних засобів.

При переоцінці об’єктів основних засобів, яка може забезпечувати їх справедливу вартість, необхідно здійснювати тільки дві бухгалтерські проводки:

1) дооцінка первісної вартості: дебет рахунку 10 «Основні засоби» кредит рахунку 411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів " на суму дооцінки;

2) уцінка первісної вартості: дебет рахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» кредит рахунку 10 «Основні засоби» на суму уцінки.

При цьому, змінюється вартість активів за балансом підприємства, а питання перетворення залишкової вартості у фінансовий ресурс вирішуються за правилами амортизаційної політики.

По-друге, традиційний баланс (звіт про фінансовий стан) не надає достовірну інформацію про нематеріальні чинники цінності підприємства, оскільки вони не відображуються в обліку, а інвестиції на окремі з них списуються на витрати.

Як наслідок, інвесторам надають консервативні оцінки поточної вартості підприємства та його здатності до створення багатства загалом. Тому необхідно забезпечити в бухгалтерській звітності більш надійну

інформацію про нематеріальні активи, особливо щодо гудвілу. Цього можна досягти розширенням діючої моделі обліку та забезпеченням добровільного розкриття власниками ймовірного впливу нематеріальних активів на майбутню дохідність підприємства [11]. На думку академіка А. Чухна, традиційна модель бухгалтерського обліку суперечить об'єктивній оцінці компанії, заважає економіці зберігати свою конкурентоспроможність за умов ринкової кон'юнктури, яка швидко змінюється [12].

Ще Адам Сміт розглядав знання як різновид майна, особливого роду запасу, елемент, який входить до складу основного капіталу та забезпечує дохід і прибутковість поза залученням до обігу та зміни власника [13].

Гудвіл набуває ознак активу з можливістю його достовірної оцінки лише в разі придбання підприємства як цілісного майнового комплексу. Проте він створюється всередині підприємства впродовж багатьох років на основі знань, зв'язків, сучасних інформаційних, виробничих і збутових технологій та інших чинників його майбутніх конкурентних переваг.

Багато науковців акцентує увагу на тому, що невідображення в обліку українських підприємств вартості внутрішньоствореного гудвілу не відповідає сучасним умовам ведення бізнесу. Досвід міжнародних корпорацій та результати багатьох наукових досліджень свідчать, що найбільш прибутковими є ті організації, частка гудвілу та нематеріальних активів яких в загальній балансовій вартості активів є найбільшою. До того ж, в нинішніх умовах, потенційним інвесторам недостатньо консервативної інформації про діяльність підприємства, що міститься у річній фінансовій звітності. Тому, багато науковців пропонують відображати інформацію про внутрішньостворений гудвіл в системі обліку та звітності з метою задоволення потреб її користувачів та залучення додаткових інвестицій для розвитку перспективних галузей [14].

Перша згадка про гудвіл датується 1571 р. Ця економічна категорія вживається в юридичній практиці. Саме з юридичної практики термін «гудвіл» перейшов до бухгалтерської практики, оскільки його було визнано майновим правом і виникла потреба в його оцінці та прийнятті до обліку. В 1891 р. англійський бухгалтер Ф. Мор запропонував підходи до оцінки гудвілу на основі генерованих ним додаткових доходів [15].

Проте слід зазначити, що визначення гудвілу, які наводяться у законодавчих та нормативних актах, відрізняються між собою і в основному зводяться до визначення його як результату порівняння вартостей, тобто гудвілу, що виникає під час придбання.

Гудвіл набувається шляхом здійснення комплексу заходів, використовуваних в життєдіяльності підприємства і спрямованих на збільшення його вартості без відповідного збільшення активних операцій.

Зокрема, гудвіл як актив підприємства генерують: організаційна структура та корпоративна філософія; кадрова політика; управлінські здібності; інформаційна система; товарна політика; цінова політика; інфраструктура клієнтської бази; збутова політика; вигідність

місцезнаходження підприємства; престиж підприємства (репутація надійного і сумлінного партнера).

Так, вважають, що близько 75 % ринкової вартості компанії Coca–Cola визначається сукупною вартіс¬тю торговельних марок, які їй належать. Коли «Ай-Бі-Ем» поглинула компанію «Лотус» – постачальника комп‘ютерних програм, ринкова ціна останньої пере¬вищила у 15 разів її опубліковану балансову вартість. «Ай-Бі-Ем» заплатила 3,5 млрд дол. за компанію, яка коштувала 230 млн дол., оскільки вона мала великі невітчутні активи – ринок постійних покупців, високий професіоналізм персоналу, новостворені програмні розробки тощо [12]. У 2005 р. здійснено продаж 93,5 % акцій банку «Аваль» Raiffeisen International Bank Holding за 1,028 млрд дол. Більше ніж 20 % сплаченої суми становить вартість бренду [16].

Перешкодою до визнання, попри існування ймовірності отримання економічних вигід, основних компонентів внутрішнього гудвілу активами є неможливість достовірного визначення їх вартості.

Проте за сучасних умов необхідність оцінки внутрішнього гудвілу очевидна, зокрема для:

- розрахунку ціни, за якою можна продати підприємство;
- встановлення найбільш ефективної пропорції між власним капіталом і зобов’язаннями;
- розрахунку вартості власного капіталу (чистих активів);
- оцінки ділової репутації підприємства;
- визначення національного багатства територіальних громад і держави;
- прийняття рішень при здійсненні інвестицій у господарську діяльність підприємства.

Специфічні особливості гудвілу як невідчутного і невідчужуваного об'єкту в складі активів підприємства потребують і розробки особливої методики оцінки його вартості.

При здійсненні оцінки гудвілу як активу підприємства необхідно дотримуватися таких принципів: заміщення, корисності, очікування, зміни вартості, ефективного використання, розумної обережності оцінок, альтернативності оцінок.

Враховуючи зазначене вище та наявну світову практику щодо методів розрахунку вартості внутрішньоствореного гудвілу для українських підприємств можна запропонувати наступні підходи до оцінювання гудвілу як активу за балансом:

1. Заснований на оцінці потенційної вартості підприємства як сукупності активів з урахуванням його ресурсного потенціалу. Основними джерелами інформації при застосуванні цього підходу є фондові біржі та позабіржові торговельні системи, на яких здійснюються транзакції з корпоративними правами підприємства. Основна перевага цього підходу – можливість одержати реальну ринкову вартість активів підприємства за балансом з урахуванням наявного внутрішнього гудвілу на дату звітності

Приклад. Статутний капітал підприємства становить 1500 тис.грн., власний капітал (чисті активи) – 7500 тис.грн. Ціна продажу на фондовому ринку чистих активів (статутного капіталу) підприємства в оцінці за 1 грн. їх балансової вартості – 10 грн. 40 коп.

Для оцінки гудвілу необхідно здійснити наступні розрахунки:

- ціна продажу підприємства як сукупності вартості його активів – 15 600 тис.грн. (1 500 000 х 10,4) – справедлива вартість сукупності активів наявних за балансом підприємства на фондовому ринку;
- гудвіл (додатковий гудвіл за умови наявності гудвілу у балансі) – 8 100 тис.грн. (15 600 – 7 500) – внутрішньо створений актив підприємства, що має цінність для інвесторів на ринку та приймає участь в господарській діяльності і є запорукою підприємницького успіху через ділову репутацію.

При визнанні гудвілу активом його можна ідентифікувати як позитивний та негативний. Позитивний гудвіл є ціною, яку покупець готовий заплатити за підприємство, понад справедливу вартість його чистих активів, а негативним гудвілом є перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів над вартістю придбання на дату покупки.

Проблематика використання ринкового підходу до визначення вартості гудвілу як активу підприємства зумовлена тим, що присутність українських підприємств на фондовому ринку не досить розвинута, а реальні ціни купівлі-продажу часток власного капіталу підприємств в офіційній статистиці відображаються досить рідко і, відповідно, гудвіл в обліку .

2. Дохідний підхід – ґрунтується на визначенні очікуваної вигоди від володіння корпоративними правами підприємства. В основі підходу діє правило, що метою формування активів в балансі підприємства інвестором є отримання доданої вартості, яка задовольняє інтереси всіх учасників господарської діяльності.

При оцінці вартості гудвілу як активу підприємства за цим підходом використовується інформація про здатність наявних активів за балансом підприємства і його ресурсного потенціалу генерувати додану вартість. Такий методологічний підхід за своєю природою є однотипним щодо оцінки доцільності інвестицій на базі концепції зміни вартості активів підприємства з урахуванням його ресурсного потенціалу. Вартість гудвілу розраховують на базі брутто-справедливої вартості активів (сукупності всіх активів) підприємства.

Для здійснення розрахунків за цим методом на практиці слід визначитися з базовими величинами:

- середньорічна справедлива вартість сукупності активів за балансом підприємства з врахуванням вже наявного гудвілу (СВП);
- додана вартість створена підприємством за рік (ДВР);
- коефіцієнт ефективності використання активів за створеною доданої вартістю (КАД).

Приклад. Середньозважена справедлива вартість сукупності активів підприємства за минулий рік становила 162 000 тис.грн. У звітному році 170 000 тис.грн. Створена додана вартість у минулому році 120 000 тис.грн., у звітному – 130 000 тис.грн.

КАД (минулий рік) = 120 000 : 162 000 = 0,74;

КАД (звітний рік) = 130 000 : 170 000 = 0,76.

Таким чином, кожна інвестована гривня в активи підприємства в їх оцінці за справедливою вартістю з врахуванням наявного гудвілу створювала у минулому році 74 коп. доданої вартості, а у звітному році -76 коп.

Приріст активів становив 8 000 тис. грн. (170 000 – 162 000). Приріст доданої вартості становив 10 000 тис. грн. (130 000 – 120 000), і відбувався за рахунок приросту активів і гудвілу, який генерувався у звітному році. За рахунок приросту активів була створена додана вартість на суму 5 920 тис.грн. (8 000 х 0,74), а різниця 4 080 тис.грн. (10 000 – 5 920) за рахунок приросту гудвілу із розрахунку, що на 76 коп. доданої вартості використовувалася 1 грн. активів. Вартість гудвілу як приросту активів підприємства становила 5 368 тис. грн. (4080 : 0,76).

Для узагальнення інформації про гудвіл в бухгалтерському обліку призначений рахунок 19 «Гудвіл», до якого необхідно відкрити субрахунок 192 «Внутрішній гудвіл». Вартість активу як гудвілу і його приріст відображається за дебетом субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл» і кредитом субрахунку 425 «Інший додатковий капітал», що збільшує власний капітал підприємства.

За наявності ознак зменшення корисності внутрішнього гудвілу відбувається його списання за кредитом субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл» в дебет субрахунку 454 «Вилучений внутрішній гудвіл». На вартість списаного гудвілу одночасно така сума відображається за дебетом субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» і кредитом субрахунку 454 «Вилучений внутрішній гудвіл».

Періодичне тестування корисності гудвілу на його збільшення або зменшення відповідає вимогам П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Якщо величина внутрішнього гудвілу набирає статусу негативного гудвілу, то його формування відбувається з відображенням по дебету субрахунку 454 «Вилучений внутрішній гудвіл» і кредитом субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл». В балансі підприємства негативний гудвіл відображається за рядком 1090 в порядку як відображаються дані рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» по рядку 1420, позитивна величина із знаком «+», негативна із знаком «-».

По-третє, необхідно забезпечити достовірність балансової вартості окремих об’єктів активів відповідно принципу історичної (фактичної) собівартості.

Проведене дослідження свідчить, що на сьогоднішній день на величину і достовірність показників щодо балансової вартості активів українських підприємств впливають положення: національних стандартів

бухгалтерського обліку (П(С)БО, НП(С)БО); міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСФЗ, МСБО); облікової політики підприємства; Податкового кодексу України та окремих нормативних актів Державної служби статистики України.

Відповідно до діючого законодавства один із принципів складання та подання фінансової звітності - принцип історичної (фактичної) собівартості – означає, що «… пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання»[17]. Витрати є найбільш простою об'єктивною та перевірюваємою основою для відображення в обліку активів підприємства. З погляду Е. Леонте й А. Гільбо ціни одержуються від рахівництва, а не встановлюються довільно на основі більше чи менше виявлених і більше чи менше достовірних оцінок [18, с. 94 – 95].

Виходячи з проведених досліджень можливо зробити наступні зауваження щодо об'єктивності формування вартості активів в балансі підприємства як цілісного майнового комплексу та надати пропозиції з формування їх справедливої вартості:

1) первісна вартість основних засобів за балансом підприємства залежить від можливості відшкодування податкового кредиту при їх придбанні. Як приклад, не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого при формуванні активів невиробничого використання та у зв'язку з придбанням товарів/ послуг, які не підтвердженні зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних податковими накладними. В цих випадках, вартість окремих об'єктів активів підприємства за балансом буде суб'єктивно збільшена на 20 % і, відповідно, перевищувати справедливу ринкову їх вартість. На підприємстві виникає ситуація, що одні і ті ж об'єкти активів в залежності від призначення мають різну балансову вартість.

На наш погляд, первісна вартість об'єктів основних засобів не повинна залежати від податкової політики держави щодо відшкодування податкового кредиту з податку на додану вартість [19].

У разі, якщо підприємству не дозволяється включення до податкового кредиту будь-яких витрат по сплаті податку на додану вартість, йому необхідно дати право віднести свої витрати, які перевищують справедливу вартість на фінансові результати від інвестиційної діяльності як збитки від економічної політики держави. У цьому випадку сума податку на додану вартість буде відображена за дебетом рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» окремий аналітичний рахунок і кредитом рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" з наступним записом по дебету рахунку 79 «Фінансові результати» і кредитом рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

2) на залишкову вартість основних засобів впливає обрана підприємством облікова політика щодо нарахування амортизації. Наразі існує сім методів щодо нарахування амортизації основних засобів з відповідними наслідками формування їх балансової вартості, яка може бути значно меншою або більшою ніж справедлива. Як приклад, при застосуванні

методів нарахування амортизації прискореного зменшення залишкової вартості, 50 % на 50 % та 100 % залишкова (балансова) вартість основних засобів є значно меншою ніж справедлива.

Підтвердження достовірності залишкової вартості необоротних активів необхідно забезпечувати перед складанням річного балансу підприємства при проведенні інвентаризації з відображенням наявних відхилень на відповідних рахунках.

Приклад 1. За даними обліку (сальдо за кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів») сума зносу необоротних активів підприємства станом на 31.12. звітного року становила 8492150 грн. За результатами інвентаризації було визначено, що сума зносу об'єктів підприємства становить 9017160 грн. Результат: недорахована амортизація в сумі (9017160 – 8492150) 525010 грн., що підлягає донарахуванню за звітний рік. Недорахована амортизація відображається за дебетом аналітичного рахунку субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» і кредитом рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів".

Приклад 2. За даними обліку (сальдо за кредитом рахунку 13 "Знос (амортизація) необоротних активів") сума зносу необоротних активів підприємства станом на 31.12. звітного року становила 9156170 грн. За результатами інвентаризації було визначено, що сума зносу об'єктів підприємства становить 8563180 грн. Результат: в процесі розподілу вартості, яка амортизується, необоротних активів перевищено її списання в сумі (9156170 – 8563180) 592990 грн., яка підлягає коригуванню за звітний рік. Перевищена сума нарахованої амортизації і, відповідно, зносу необоротних активів формує відображається за дебетом рахунку 13 ""Знос (амортизація) необоротних активів" і кредитом рахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів».

Запропонований варіант визначення залишкової вартості необоротних активів за балансом підприємства виконує своє основне призначення, щоб амортизація забезпечувала своєчасне відновлення неспоживних активів, а її кошти поверталися підприємству у тому звітному періоді, коли фактично виникає знос і, відповідно, баланс відображав достовірну вартість активів.

3) невід'ємним елементом достовірної оцінки балансової вартості активів підприємства є формування резерву сумнівних боргів. Згідно з вимогами П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» створення резерву сумнівних боргів є не правом, а обов'язком підприємств, на які поширюється дія стандарту. Відповідно до п. 7 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» поточна дебіторська заборгованість включається до підсумку балансу за чистою вартістю її реалізації. При цьому чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості визначається як сума поточної дебіторської заборгованості, зменшена на резерв сумнівних боргів. Підставою для визнання боргу сумнівним та наступного створення резерву сумнівних боргів може бути наявність обставин, що засвідчують, та професійних суджень, які підтверджують невпевненість одержання доходу (непогашення дебіторської

заборгованості), а на його абсолютну величину безпосередньо впливає метод оцінки. Таким чином, нормативні документи побудовані на ймовірності розрахунку величини резерву сумнівних боргів: майбутні обставини, рівень професійних суджень, метод оцінки.

В силу цих обставин, як правило, в балансі підприємств формується вартість активів в частині дебіторської заборгованості, яка різко відрізняється від справедливої вартості. Водночас, на нашу думку, є можливість формувати реальну оцінку дебіторської заборгованості за балансом підприємства, використовуючи інвентаризацію розрахунків. Інвентаризація має суцільний характер, обов’язкова перед складанням річної фінансової звітності, а в акті інвентаризації щодо дебіторської заборгованості вказуються суми виявленої неузгодженої заборгованості, безнадійних боргів та щодо якої минув строк позовної давності. Таким чином, незрозуміло, навіщо визначати резерв сумнівних боргів, використовуючи ймовірнісні підходи, оцінку майбутніх обставин і професійні судження.

4) залишки готової продукції в балансі підприємства оцінюються за виробничою собівартістю, яка значно менша, ніж історична (фактична) собівартість.

Згідно п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» виробнича собівартість складається з чотирьох статей калькуляції: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Такий підхід базується на американських системах обліку «директ-костинг» і «стандарт-кост» та не дозволяє достовірно оцінювати залишки готової продукції як активи за балансом підприємства. Створена готова продукція, яка оприбутковується на рахунок 26 «Готова продукція» оцінюється без частини адміністративних витрат, які безпосередньо впливають на фактичну собівартість, і витрат на відсотки за кредит, пов'язаних з активами, що були використані в процесі виробництва. За умови, що готову продукцію необхідно оцінювати за історичною (фактичною) собівартістю, її вартість як активу за балансом підприємства повинна бути представлена витратами рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» (в частині обслуговування виробництва) і 95 «Фінансові витрати».

5) за балансом підприємства відображаються вигадані активи, які викривлюють валюту балансу [19].

Зокрема, у тих випадках, коли результатом порівняння створеного прибутку за розрахунками фінансової звітності та з врахуванням податкових різниць є від'ємне число, частка за податковою ставкою (18 %) цього числа визнається відкладеним податковим активом. Нарахована сума податку на прибуток відображається на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

- нараховано податок на прибуток за фінансовою звітністю (бухгалтерський прибуток на рахунку 79 «Фінансові результати» 7000

тис.грн.) в сумі 1260 тис.грн. (7000 х 18 : 100) – Дебет рахунку 98"Податок на прибуток" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами";

- нараховано податок на прибуток на його різницю між прибутком за фінансовою звітністю і з врахуванням податкових різниць (податковий прибуток 12000 тис. грн.) в сумі 900 тис. грн. ([(12000 – 7000) х 18 : 100] – Дебет рахунку 17 "Відстрочені податкові активи" Кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами";
- списано нарахований податок на прибуток за рахунок фінансового результату підприємства в сумі 1260 тис. грн. – Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" Кредит рахунку 98 "Податок на прибуток".

Таким чином, підприємство фактично буде перераховувати податкові платежі в сумі 2160 тис. грн., а зменшувати фінансовий результат на 1260 тис. грн. або менше на 900 тис. грн. як відкладені податкові активи за рахунок податкових різниць. Як результат, за балансом збільшується вартість підприємства, а власники одержують право на використання 900 тис. грн. не створеного чистого прибутку.

Проте формування активів підприємства не може залежати від алгоритму розрахунку бази оподаткування, яка використовується тільки для розподілу прибутку за рахунком 79 «Фінансові результати» між власником (чистий прибуток) і державою (податок на прибуток). Визначені суми розподіленого прибутку формують дві реальні господарські операції певного періоду: перше – відображує чистий прибуток, друге – податок на прибуток.

Тому, податок на прибуток як певна сума коштів, і як господарська операція не може бути відкладена на інші періоди.

Нарахований податок на прибуток з метою забезпечення достовірності вартості підприємства за його балансом необхідно відображати на рахунках бухгалтерського обліку таким чином:

- нараховано податок на прибуток виходячи із алгоритму розрахунку бази оподаткування (12000 тис. грн.) в сумі 2160 тис. грн. (12000 х 18 : 100) – Дебет рахунку 98 "Податок на прибуток" Кредит рахунку 64 " Розрахунки за податками й платежами ";
- списано нарахований податок на прибуток за рахунок створеного фінансового результату підприємства (12000 тис. грн.) в сумі 2160 тис. грн. – Дебет рахунку 79 "Фінансові результати" Кредит рахунку 98 "Податок на прибуток".
- списано отриманий чистий прибуток підприємства за бухгалтерським обліком в сумі 9840 тис. грн. (12000 – 2160) – Дебет рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" Кредит рахунку 79 "Фінансові результати".

Одержані результати дослідження свідчать про значний суб’єктивізм в оцінці активів підприємства за його балансом. Балансова вартість українських підприємств суттєво відрізняється від історичної вартості сукупності їх активів за рахунок не відображення окремих об’єктів, заниження витрат на їх створення та появи вигаданих активів. Проте,

незважаючи на наявні проблеми, пов'язані з визначенням достовірної вартості активів за балансом підприємства, їх вирішення дозволить: по-перше, надати об'єктивну інформацію для потенційних інвесторів; по-друге, забезпечити систему управління підприємства реальними показниками результатів господарської діяльності; по-третє, визначити справедливу вартість національного багатства територіальних громад і в цілому України.

Список використаних джерел:

1. *Цьомпа П. Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку / Пер.з нім. Я. Гончарук, І. Копич, Г. Башнянин, І. Яремко. – Львів: Каменяр, 2001. – 233 с.*
2. *Kapnick H. Value-based accounting: evolution or revolution / Harvey Kapnick // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_1975/kapnick_76.htm*
3. *Дипиаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / Дипиаза С. (младший), Экклз Р. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.*
4. *Єрофєєва Т.О. Система управління вартістю компанії в інституційній економіці: методологічні аспекти / Т.О.Єрофєєва // Наукові Записки. –2009. – Том 94. Економічні науки. – С. 42-46.*
5. *Райкин Э. С. Теоретико – методологические основы управления предприятием на основе стоимостного подхода: автореф. дис. на соискание уч. степени д-ра экон. наук: спец. 08.00.05 "Экономика и управление народным хозяйством" / Эдуард Семенович Райкин. - Санкт-Петербург, 2006. - 34 с.*
6. *Голов С. Креативний облік – загроза професії суспільству / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 1. — С.31 – 41.*
7. *Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; пер. с англ. Э.И. Гогия, Я. В. Молоток, И. А. Смирновой; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.*
8. *Проскурін П. В. Історія економіки та економічних учень: навч. посіб. / П. В. Проскурін— К.: КНЕУ, 2005. — 372 с.*
9. *Положення (стандарт) бухгалтерськогообліку 7 "Основнізасоби" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України" від 27.04.2000 р. № 92. — Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua*
10. *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30.092003 р. № 561. — Режим доступу: http://www.buhgalteria.com.ua/News/561.html*
11. *Плотникова Л.А., Кастин А.Э. Нематериальные активы: обзор международного опыта и перспективы развития // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 4. – С. 30–38.*

12. *Чухно А.А. Постіндустріальна економіка: теорія , практика та їх значення для України. – К., 2003. – 631 с.*
13. *Україна у вимірі економіки знань / За ред. акад. НАН України В.М. Гейця. – К., 2006. – 592 с.*
14. *Касич А. О. Гудвіл підприємства: сутність та обліково-аналітичне забезпечення у практиці українських і зарубіжних підприємств / А. О. Касич, М. Г. Плахотнікова // Ефективна економіка [Електронний ресурс] : електр. наук. фах. вид. / Дніпропетров. держ. агр.-екон. ун-т ; редкол.: Л. Ю. Мельник (голов. ред) [та ін.]. – 2015. – № 12. – Режим доступу: http:// http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4620.*
15. *Ковалев В.В. Гудвилл как бухгалтерская категория // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 8. – С. 52–59.*
16. *Наврузов Ю. Продажний бренд // Гвардія брендів. – 2006, квітень. – С. 44.*
17. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14/conv*
18. *Палий В. Ф. Введение в теорию бухгалтерського учета / В. Ф.Палий, Я. В. Соколов. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.*
19. *Мороз Ю.Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства: монографія / Ю. Ю. Мороз. – Житомир: ПП "Рута", 2011. – 352 с.*

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЛАГОДІЙНИХ ВНЕСКІВ У БЮДЖЕТНИХ ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ.

Л.В.ЧИЖЕВСЬКА
доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного університету

Одним з інструментів державного стимулювання розвитку освіти є державний бюджет. На освіту у 2016 році держава витратила майже 6% від ВВП. Надії покладались також на процеси децентралізації. Проте в практиці освітніх закладів залишається традиційним джерелом фінансування – надходження благодійних внесків від батьків. При цьому порядок обліку надходження, зберігання, розподілу, використання благодійних внесків, ведення звітності, здійснення контролю та оприлюднення інформації у сфері благодійної діяльності бюджетних установ і закладів дошкільної, загальної середньої та позашкільної освіти має багато неврегульованих питань, серед них: правові норми реалізації прав та обов’язків суб’єктів благодійної діяльності, умови отримання та використання благодійної допомоги, процедура застосування нормативно-правових актів у сфері благодійної діяльності бюджетних установ і закладів дошкільної, загальної середньої та

позашкільної освіти комунальної форми власності. Розглянемо деякі з них з метою розробки пропозицій в організації обліку благодійних внесків у заклади освіти.

У даній публікацій терміни – благодійник, благодійна допомога, благодійний внесок, благодійна пожертва, доходи бюджету, власні надходження бюджетних установ, бенефіціар, бюджетні установи та інші – вживатимуться у значеннях, визначених Цивільним, Податковим, Бюджетним кодексами, законом України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» (далі – Закон про благодійність), законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» та іншими законами України.

Вимоги до отримання, використання та обліку благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб — резидентів і нерезидентів безпосередньо бюджетними установами і закладами освіти визначає Порядок отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування, затверджений Постановою Кабінету Міністрів від 4.09.2000р. №1222. Механізм розподілу товарів, отриманих як благодійна допомога юридичними особами – її набувачами, та контролю за цільовим розподілом благодійної допомоги у вигляді наданих послуг або виконаних робіт, визначає Порядок розподілу товарів, отриманих як благодійна допомога, та контролю за цільовим розподілом благодійної допомоги у вигляді наданих послуг або виконаних робіт, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 17 серпня 1998 р. N 1295.

Цільовою є благодійна допомога, що надається під визначені умови та напрями її витрачання, а нецільовою вважається допомога, яка надається без встановлення таких умов або напрямів (пп.170.7.1 п.170.7 ст.170 Податкового кодексу України (далі - ПК)).

Напрямами витрачання благодійних внесків є конкретні дії (заходи) благодійної діяльності, спрямовані на досягнення певного очікуваного результату, визначені програмами, планами, бюджетними програмами на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди (п.п. 4,6,8,13, 42 ч.1 ст.7, ч.2 ст.21 Бюджетного кодексу України (далі - БК), пп.170.7.1 п.170.7 ст.170 ПК, п.4.7 Інструкції з підготовки бюджетних запитів, затвердженої наказом Міністерства фінансів України №687).

Права і обов'язки набувача і благодійника, які впливають на організацію бухгалтерського обліку благодійних внесків, зафіксовані у різних документах внаслідок багаторівневого регулювання даного питання (табл.1).

Благодійник зобов'язаний неухильно додержуватися Конституції України та законодавства про благодійну діяльність, виконувати обов'язки у межах, встановлених договором або актом цивільного законодавства (ст.68 Конституції України, ст.14 Цивільного кодексу України (далі - ЦК));

зазначати відомості про надані суми нецільової благодійної допомоги у податковій звітності, якщо благодійник є юридичною особою (пп.170.7.3 п.170.7 ст.170).

Перелік зобов'язань благодійника набагато ширший. До тих, які впливають на організацію обліку, належать:

- організовувати нормативно-правове забезпечення благодійної діяльності на всіх стадіях її здійснення (ст.2 Закону про благодійність,ст.59 Закону України «Про органи місцевого самоврядування», п.2.4., п.3.2 Положення про управління освіти);
- визначати умови та напрями витрачання цільової благодійної допомоги; (ст.107 ПК);
- визначати нецільову допомогу, яка надається без встановлення таких умов або напрямів та відповідно до чинного законодавства оподатковується (ст.107 ПК);
- вести бухгалтерський та оперативний облік надходження, зберігання, розподілу та використання благодійної допомоги, а також звітність за встановленими формами (п.8 Порядку 1295);
- здійснювати контроль у сфері благодійної діяльності (ч.1 ст.26 Закону про благодійність, ст.ст.169,327 ЦК України, п.9 Порядку 1295);
- укладати з благодійниками договір про надання благодійних внесків (пожертв) (ст. 729 ЦК);
- забезпечувати зберігання наданої благодійної допомоги (п.8 Порядку №1295);

Таблиця 1.

Права благодійника та набувача

Права благодійника	*Права набувача*
1) надавати особисту та/або майнову благодійну допомогу у межах , наданих договором або актами цивільного законодавства *(ст.1 Закону про благодійність, ст.ст. 1, 6,13 ЦК України);* *2)* укладати договір про надання благодійної допомоги *(ст. 729 ЦК України);* *3)* обирати вид благодійної діяльності *(ст.1 Закону про благодійність).* 4) наперед обумовлювати мету, на яку надається благодійна допомога*(ст.1,6 Закону про благодійність, ст.729 ЦК України);* 5) контролювати використання благодійних внесків (*ст.730 ЦК України).* 6) контролювати цільове використання благодійного внеску (пожертви), у тому числі на користь третіх осіб *(ч.6 ст.6 Закону про благодійність);* 7) вимагати розірвання договору про надання благодійних внесків (пожертви), якщо пожертва використовується не за призначенням *(ст.730 ЦК України).* *8)* приймати участь у заходах, спрямованих на поліпшення організації навчально-виховного процесу та зміцнення матеріально-технічної бази *(п.89 Положення про ЗОНЗ);* 9) змінювати ціль та порядок використання благодійного внеску (пожертви)*(ч.5 ст.6 Закону про благодійність).* 10) змінювати набувача благодійної допомоги у разі порушення цілей, строків та порядку використання благодійного внеску (пожертви) або її частини *(ч.7 ст.6 Закону про благодійність);* *11)* отримувати документ, що підтверджує здавання благодійних внесків шляхом здійснення певної господарської операції *(п.2 ст.9 закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», п.3.3 Постанови НБ № 637, п.2.4,2.5 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку,затверджене наказом МФ №88 від 24.05.1995р.,п.5 р.3*	одержувати допомогу від одного чи кількох благодійників для досягнення цілей, визначених законом України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» у межах, наданих договором або актами цивільного законодавства *(ч.1ст.1 Закону про благодійність, ст.ст. 1, 6,13 ЦК України)*; ініціювати відкриття у територіальних органах Державного казначейства спеціального реєстраційного рахунка (для обліку операцій з виконання спеціального фонду кошторису та зарахування на цей рахунок коштів за надані установою платні послуги, а також благодійних внесків, грантів і дарунків); використовувати цільову благодійну допомогу протягом строку, встановленого умовами такої допомоги, але не більше 12 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги, за винятком отримання благодійної допомоги у вигляді ендавменту *(пп.170.7.5 п.170.7 ст.170 ПКУ);* звертатися до контролюючого органу з поданням щодо продовження строку використання цільової благодійної допомоги з наведенням обставин, які свідчать про неможливість її повного використання у зазначені цим пунктом строки, а керівник такого контролюючого органу має право прийняти рішення про таке продовження. Якщо контролюючий орган відмовляє у такому продовженні, його рішення може бути оскаржене в порядку, визначеному для оскарження рішення контролюючого органу відповідно до Податкового кодексу України *(пп.170.7.6 п.170.7 ст.170 ПКУ)*

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору,затверджений наказом МФ №11 від 23.01.2015р.); *12)* отримувати податкову знижку за наслідками звітного податкового року *(пп.166.1 пп.166.2 ст.166 ПК України, п.3 Порядку№1295)*	

- забезпечувати доступність інформації про благодійну діяльність відповідно до законодавства (ст.22 БК, ст.15 Закону України «Про доступ до публічної інформації»);
- у випадку отримання нецільової благодійної допомоги подати річну податкову декларацію із зазначенням її суми, якщо загальна сума отриманої нецільової благодійної допомоги протягом звітного податкового року перевищує її граничний розмір, установлений абзацом першим підпункту 169.4.1 пункту 169.4 статті 169 Податкового Кодексу (абзац четвертий підпункту 170.7.3 пункту 170.7 статті 170 Кодексу);
- включати невикористану суму допомоги до складу загального річного оподатковуваного доходу та сплачувати відповідний податок, якщо цільова благодійна допомога у вигляді коштів не використовується протягом строку, встановленого умовами такої допомоги, але не більше 12 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги (пп.170.7.5 п.170.7 ст.170 ПКУ).

Видами індивідуального чи спільного здійснення благодійниками благодійної діяльності у бюджетних установах і закладах освіти є надання благодійних внесків у грошовій формі, а також як товари, роботи, послуги та інші передбачені законом (п.2 Порядку 1222).

При прийнятті відповідного Порядку для бюджетних установ та закладів освіти набувачі визначають необхідний перелік товарів, робіт та послуг за напрямами видатків, та відповідно до нормативного забезпечення. Включати до розрахунку товари, послуги та роботи, не передбачені в цих нормативах, неправомірно (п.20 ст.116, ст.119 БК).

Рис. 1. Види відповідальності суб'єктів благодійної діяльності

Суб’єкти благодійної діяльності і посадові особи органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування несуть цивільно-правову, адміністративну, дисциплінарну та кримінальну відповідальність за порушення законодавства про благодійну діяльність (рис. 1). Керівники місцевих органів управління освітою, навчальних закладів несуть персональну відповідальність за дотримання вимог законодавства щодо прозорості використання благодійних внесків *(лист МОН №1/9-289 від 15 квітня 2011 року)*.

Особливим етапом в організації бухгалтерського обліку благодійних внесків в бюджетних закладах освіти є етап планування надходження благодійних внесків. Для цього необхідно зробити ряд процедур.(рис.2).

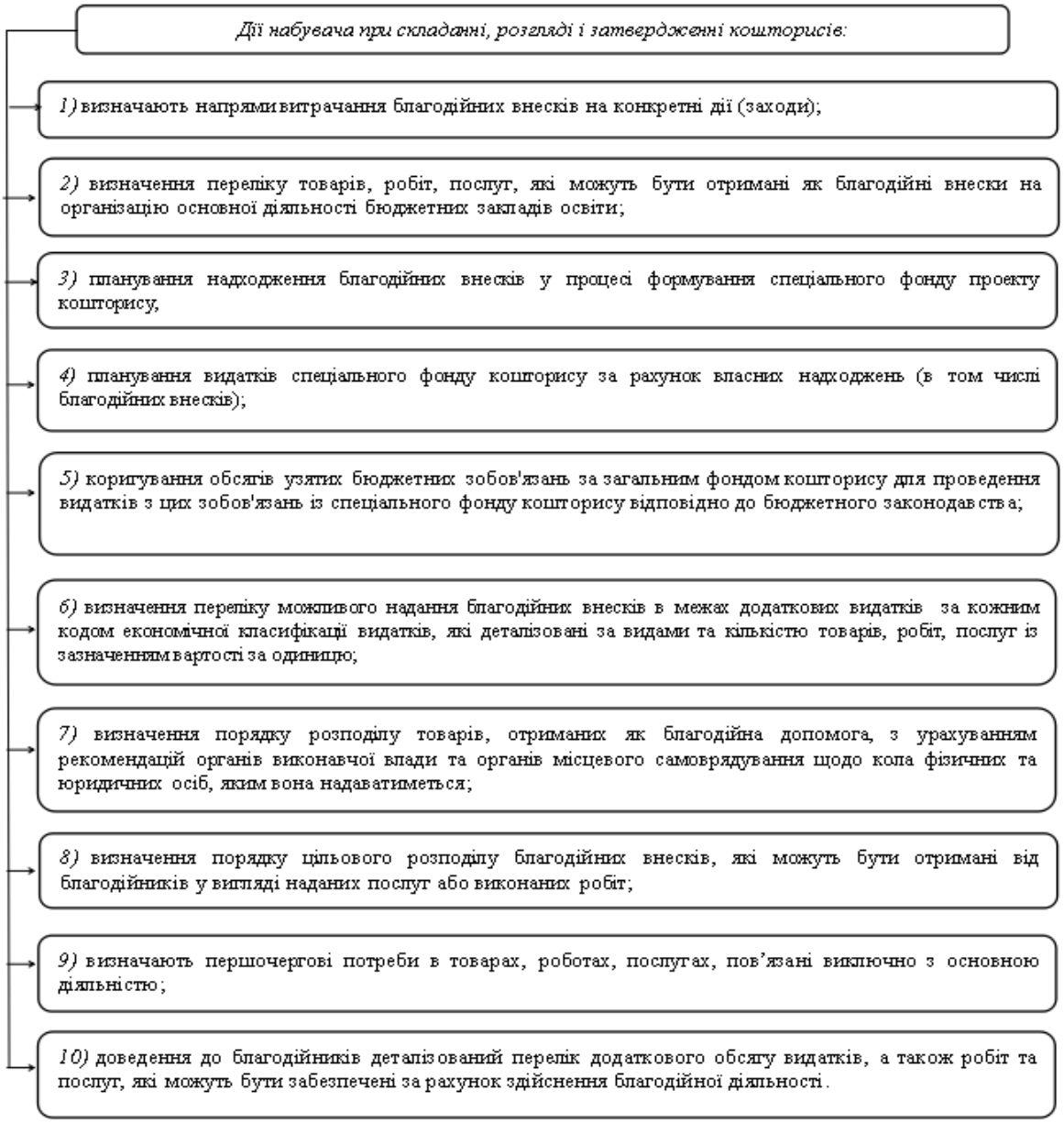


Рис.2. Дії набувача при складанні, розгляді і затвердженні кошторисів

Іншою є послідовність дій набувача при отриманні благодійного внеску (рис.3).

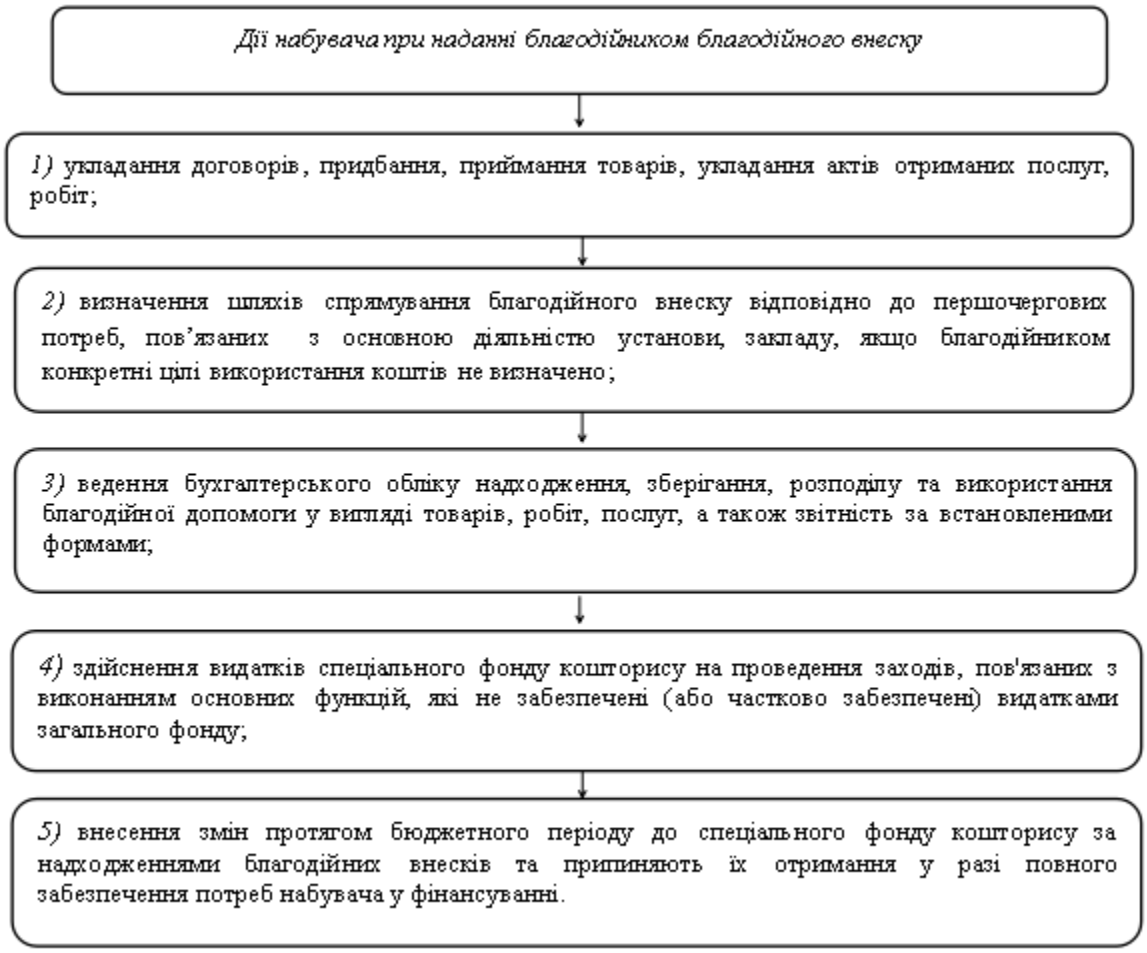


Рис.3. Дії набувача при наданні благодійником благодійного внеску

На організацію бухгалтерського обліку благодійних внесків у закладах освіти впливає вид правових відносин, який обирається благодійником і набувачем. Такі правовідносини можуть оформлюватись у вигляді:

1) договору про надання благодійних внесків (пожертви). Пожертвою є дарування нерухомих та рухомих речей, зокрема грошей та цінних паперів, особам для досягнення ними певної, наперед обумовленої мети. Пожертвувач має право здійснювати контроль за використанням пожертви відповідно до мети, встановленої договором про пожертву. Пожертвувач або його правонаступники мають право вимагати розірвання договору про пожертву, якщо пожертва використовується не за призначенням (ст.729, 730 ЦК);

2) договору про спільну благодійну діяльність. Для ведення спільної діяльності укладається договір про спільну благодійну діяльність між благодійниками (учасниками), в якому зазначається розмір внесків, строк їх

внесення, умови збору грошей, розподілу, звітування за їх використання, відповідальних осіб за ведення справ учасників;

3) контракту (договору) про благодійну діяльність з бенефіціаром при публічному зборі благодійних пожертв (ст.7 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації»). Публічним збором благодійних пожертв визнається добровільний збір цільової допомоги у формі коштів або майна серед невизначеного кола осіб, зокрема з використанням засобів електронного зв'язку або телекомунікації, для досягнення цілей, визначених Законом України «Про благодійну діяльність та благодійні організації». Контракт (договір) має визначати, зокрема, цілі, місце і строк збору коштів або іншого майна, порядок їх цільового використання, обліку та звітності, а також відповідальність особи, яка здійснює публічний збір благодійних пожертв перед бенефіціаром і благодійниками у разі порушення контракту (договору) або порядку використання таких пожертв.

Наступним аспектом, що впливає на організацію обліку благодійних внесків, є форма надання благодійної допомоги – грошова, товарна чи у вигляді послуг. При отриманні допомоги у товарній формі виникає питання оцінки майна.

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб, є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою, а також інших витрат, передбачених п.3 розділом 3 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України 23 січня 2015 року № 11.

Основні засоби передаються разом з первинними документами, в яких зазначено вартість основних засобів. Комісія складає акт приймання-передачі, але ціну встановлює або на підставі цін, зазначених у первинних документах, які надійшли разом з активом, або при відсутності вартісних показників у первинних документах за справедливою вартістю установленою згідно з діючим законодавством.

Якщо достовірна інформація про первісну вартість основних засобів відсутня, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства суб'єктами оціночної діяльності (п.5 розділ 3 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України 23 січня 2015 року № 11).

Відповідно до закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» суб'єктами оціночної діяльності є органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності в процесі виконання функцій

з управління та розпорядження державним майном та (або) майном, що є у комунальній власності, та у складі яких працюють оцінювачі. Крім того, органи державної влади та органи місцевого самоврядування можуть виступати замовниками проведення такої оцінки майна шляхом укладання договорів з суб'єктами оціночної діяльності - суб'єктами господарювання, визначеними на конкурсних засадах у порядку, встановленому законодавством (ст.ст.5,10 закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»).

Установа самостійно не може визначити справедливу вартість основних засобів, оскільки не має права проведення оціночної діяльності. Визначити справедливу вартість активів може тільки суб'єкт оціночної діяльності.

При наданні благодійником послуг та виконання ним робіт укладається договір про надання послуг у вигляді безповоротної допомоги. Для відображення в обліку вартості наданої послуги, виконаної роботи та оформлення необхідних документів, установа повинна отримати підтвердження такої вартості від благодійника.

У разі виконання робіт у вигляді поточного та капітального ремонту укладається безоплатний договір будівельного підряду у вигляді безповоротної допомоги. Договір підряду укладається з урахуванням загальних умов укладання та виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затверджених Постановою КМУ від 01.08.2005 № 668.

Благодійник здійснює роботи відповідно до проектної документації згідно з будівельними нормами, державними стандартами і правилами виконання робіт. Початок робіт та приймання в залежності від виду робіт (поточний чи капітальний ремонт) регулюються постановою КМУ від 13.04.2011 № 461 «Питання прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів» та постановою КМУ від 13.04.2011 № 466 «Деякі питання виконання підготовчих і будівельних робіт». Передання робіт підрядником і прийняття їх замовником оформляється актом, підписаним обома сторонами (ст.882 ЦКУ).

Суттєве значення для усіх сторін благодійної діяльності є порядок оподаткування нецільової благодійної допомоги. Відповідно до Податкового кодексу не включається до оподатковуваного доходу сума нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, що надається резидентами — юридичними або фізичними особами на користь платника податку протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що не перевищує суми граничного розміру доходу, визначеного згідно з абзацом першим підпункту 169.4.1 пункту 169.4 статті 169 Податкового Кодексу, встановленого на 1 січня такого року. Набувачі у разі нецільового використання коштів подають у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначають суму самостійно

нарахованого податкового зобов’язання з податку на прибуток. Податкове зобов’язання розраховується, виходячи із суми операції нецільового використання коштів (ст. 57 ПК, пп.133.4.3, п. 133.4, ст.133 ПК).

Враховуючи пріоритетність у внутрішній політиці України боротьбу з корупцією та реалізацією антикорупційних законодавчих ініціатив, важливою є розгляд порядку звітування набувачем про отримання та використання благодійної допомоги.

Набувач благодійної допомоги складає щоквартально звітність за формою, встановленою наказом міністра фінансів від 24.01.2012 № 44 «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» (форма № 4-2д, № 4-2м) та надає до органів Казначейства за місцем обслуговування у загальному порядку. Набувач благодійної допомоги у своїй річній фінансовій звітності відображає: у бухгалтерському балансі окремо кошти (товари, роботи, послуги), отримані як благодійна допомога; у звіті про прибутки та збитки - окремо вартісну величину отриманої благодійної допомоги. У додатку (коментарі) до річного звіту робляться необхідні пояснення щодо зазначених показників діяльності, пов'язаної з благодійною допомогою (п.8 Постанови 1295).

З метою посилення антикорупційних заходів вважаємо за необхідне оприлюднювати наступну інформацію у сфері благодійної діяльності на сайтах набувачів в наступних розрізах:

1) перелік товарів, робіт, послуг, які можуть бути отримані як благодійні внески на організацію основної діяльності бюджетної установи;

2) розрахунок придбання товарів, надання послуг та виконання робіт на ведення основної діяльності на поточний рік за рахунок благодійних внесків;

3) рекомендації органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування щодо кола фізичних та юридичних осіб, яким вона надаватиметься;

4) порядок розподілу товарів, які можуть бути отримані як благодійна допомога з урахуванням рекомендацій органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування щодо кола фізичних та юридичних осіб, яким вона надаватиметься;

5) порядок цільового розподілу благодійних внесків, які можуть бути отримані від благодійників у вигляді наданих послуг або виконаних робіт;

6) першочергові потреби в товарах, роботах, послугах, пов’язані виключно з основною діяльністю установи, закладу;

7) перелік товарів, робіт і послуг за кодами економічної класифікації видатків, отриманих як благодійна допомога, із зазначенням їх вартості протягом поточного року;

8) інформація про стан виконання договорів, укладених у попередні звітні періоди, з усіма додатками, які є їх невід’ємною частиною (предмет

договору, виконавець (найменування, ідентифікаційний код юридичної особи, місцезнаходження, прізвище, ім'я та по батькові керівника), вартість договору, ціна за одиницю (за наявності), процедура закупівлі або обґрунтування її відсутності з посиланням на закон, обсяг платежів за договором у звітному періоді, наявність або відсутність претензій і штрафних санкцій, що виникли в результаті виконання договору, акти виконання договору (акти наданих послуг, приймання-передачі, виконаних робіт) за наявності);

9) звіт про надходження і використання коштів спеціального фонду закладу за кодами економічної класифікації.

Виявлені чинники впливу на організацію обліку благодійних внесків у бюджетних закладах освіти мають важливе значення при дотриманні правових норм у бюджетній сфері. Запропонований підхід дасть змогу посилити контроль за надходженням та використанням благодійних внесків, а також формувати інформацію для прийняття рішень щодо фінансування галузі на мезо- та макрорівні.

Список використаних джерел:

1. *Податковий кодекс України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.*
2. *Постанова Кабінету Міністрів України від 4 серпня 2000 р. N 1222 «Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1222-2000-%D0%BF.*
3. *Постанова Кабінету Міністрів України від 17 серпня 1998 р. N 1295 «Про затвердження Порядку розподілу товарів, отриманих як благодійна допомога, та контролю за цільовим розподілом благодійної допомоги у вигляді наданих послуг або виконаних робіт. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1295-98-%D0%BF.*

ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСНИМ ПОТЕНЦІАЛОМ КОРПОРАЦІЙ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Л.Я. ШЕВЧЕНКО,
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

В сучасних умовах господарювання окремі складові ресурсного потенціалу є засобами та предметами праці, поєднання яких забезпечує безперервне здійснення господарської діяльності. Враховуючи, що предметом господарської діяльності є виробництво продукції (надання послуг, виконання робіт), при дослідженні складових ресурсного потенціалу за основу обрано теорію чотирьох факторів виробництва (земля, праця, капітал, підприємницькі здібності). Проте з розвитком економічних знань та господарських відносин дана теорія доповнюється новими факторами виробництва – інформація, знання тощо.

Шигун М.М. та В.В. Бондарчук [1,5] зазначають, що "теорія факторів виробництва формується за законами розвитку Г. Гегеля – розширюючись із кожною ідеєю та переходячи на якісно вищий рівень. Якщо на перших етапах наукових досліджень під факторами, що впливають на виробництво розуміли лише очевидні речі, як то праця, земля та капітал, то з часом були виділені й менш очевидні, які також відіграють визначальну роль. Зокрема, Ф. Ліст виділяв національні особливості країн, Дж.Б. Кларк – організаційні здібності, А. Маршалл – організаційні здібності та знання, Й. Шумпетер – інновації, Дж. Гелбрейт – соціальні інститути і технології. Це все є свідченням того, що дослідження економічних процесів вийшло за рамки самої економіки. Відбувається активна інтеграція наук як наслідок інтеграції знань суспільства. На економічні явища впливають неекономічні чинники, неврахування яких в сучасних умовах є неможливим."

Підхід до визначення структури ресурсного потенціалу корпорації через класичні та нові фактори виробництва (земля, праця, капітал, підприємницькі здібності, інформація, знання) пояснюється тим, що кожна зі складових ресурсного потенціалу є елементом відповідного фактору виробництва (рис. 1.1).

Рис. 1.1 - Фактори виробництва як основа ресурсного потенціалу підприємства

Такі фактори виробництва як земля та капітал утворюють засоби праці. Капітал включає як грошові, так і негрошові складові, тому негрошова частина капіталу (сировина, матеріали) складає предмети праці.

Фактори через працю за допомогою засобів праці впливають на предмети праці та видозмінюють форму останніх. Підприємницькі здібності поєднують засоби праці та предмети праці в найоптимальнішій пропорції, що забезпечує максимізацію прибутку економічного суб'єкта [1,7].

Тому для удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління ресурсним потенціалом на основі розробки інтегрованої комп'ютерної інформаційної системи корпорації пропонуємо сформувати наступну структуру елементів ресурсного потенціалу: матеріальні, нематеріальні, фінансові та трудові ресурси.

Поєднання та ефективне використання складових ресурсного потенціалу реалізується через інформаційне забезпечення управління корпорацією шляхом використання комп'ютерної інформаційної системи бухгалтерського обліку (КІСБО) та комп'ютерної інформаційної системи аналізу (КІСА) (рис. 1.2.)

Рис. 1.2 - Формування інформаційних потоків про ресурсний потенціал корпорації

Ефективне ведення господарської діяльності корпорації в цілому та її учасників зокрема забезпечує наявність та ефективне використання їх

ресурсного потенціалу. Інформація про складові ресурсного потенціалу (матеріальні, нематеріальні, фінансові та трудові ресурси) формується в КСБО кожного з учасників об'єднання (бізнес одиниць) та передаються до бази даних про ресурсний потенціал КСБО корпорації за видами ресурсів, де інтерпретується відповідно до запитів зовнішніх та внутрішніх користувачів. Сформована інформація передається до КІСА для оцінки забезпеченості корпорації ресурсами та їх ефективного використання з метою прийняття стратегічних та оперативних управлінських рішень, які в кінцевому випадку формують стратегію розвитку корпорації.

Для формування інформації про складові ресурсного потенціалу на рахунках бухгалтерського обліку необхідно визначити їх змістовне наповнення, що дозволить показати їх структуру через об'єкти облікової системи та сприяє формуванню модулів підсистеми КСБО, як елементу інтегрованої комп'ютерної інформаційної системи корпорації.

Матеріальні ресурси займають найбільшу питому вагу в структурі витрат підприємства, оскільки вони є основною складовою при формуванні собівартості готової продукції. Потреба у певних матеріальних ресурсах, як основної складової виробничих потужностей є однією з причин об'єднання суб'єктів господарювання та створення корпорації. Це актуалізує необхідність управління матеріальними ресурсами та формування окремої підсистеми в інтегрованій комп'ютерній системі корпорації, що дозволить задовольнити інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

В економічній літературі існують різні підходи до розуміння сутності та складу матеріальних ресурсів, що призводить до різного трактування даного поняття та невизначеності чіткої структури. Це унеможливлює формування єдиного підходу до організації та методики ведення бухгалтерського обліку й аналізу складових матеріальних ресурсів.

Досліджуючи логістичний та реінжиніринговий підходи до управління матеріальними ресурсами на підприємстві Лола Ю.Ю. [2,4] дійшла висновків: узагальнення наукової літератури свідчить, що при визначенні категорії "матеріальні ресурси" мають місце різні підходи, які відображають різноманітність їх властивостей. З нагляду на предмет дослідження обґрунтовано і запропоновано таке визначення матеріальних ресурсів: це предмети праці, що повністю входять до складу продукції, яка виготовляється, та створюють її субстанцію або сприяють виробничому процесу. У натуральній формі "матеріальні ресурси підприємства" – це сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, паливо, незавершене виробництво та відходи виробництва.

Щодо визначення структури матеріальних ресурсів, так Стельмащук А.М. [3,12] до матеріальних ресурсів відносить: основні засоби, малоцінні і

швидкозношувані предмети, сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, напівфабрикати, комплектуючі вироби, запасні частини для ремонту, але і матеріальні витрати в незавершеному виробництві та готову продукцію.

Матеріальні ресурси – це ресурси в натурально-речовій формі, які використовуються у виробничій (господарській) діяльності підприємства. До їх складу входять основні фонди та частка обігових фондів. Основні фонди – це матеріально-речові цінності підприємства, які використовуються як засоби праці. Частина обігових фондів входить до складу матеріальних ресурсів: малоцінні та швидкозношувані предмети, пакувальні матеріали, паливо, електроенергія та ін. [4].

З позиції економічної теорії та в контексті необхідності забезпечення процесу виробництва і здійснення господарської діяльності матеріальні ресурси включають наступні об'єкти бухгалтерського обліку: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, виробничі запаси, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, брак у виробництві, напівфабрикати, готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва, товари.

Наступною складовою ресурсного потенціалу є нематеріальні ресурси, що, відповідно до економічної теорії, є відносно новим фактором виробництва, який набуває своєї актуальності в умовах розвитку інформаційного суспільства.

Міценко Н.Г. та О.І. Кумечко [4] досліджуючи ресурсний потенціал підприємства під нематеріальним ресурсами розуміють об'єкти промислової та інтелектуальної власності, здатні приносити користь тривалий час: гудвіл, ноухау, бази знань, бази даних, патент, винаходи тощо. "Нематеріальні ресурси – це складова частина потенціалу підприємства, здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду. Відмінними рисами цих ресурсів є недостатня матеріальна основа одержання доходів та невизначеність розмірів майбутнього прибутку від їхнього використання".

Нематеріальні ресурси ототожнюють з нематеріальними активами, що є об'єктами бухгалтерського обліку. Давидюк Т.В., аналізуючи категорію "нематеріальні активи", дійшла наступних висновків: "до складу нематеріального капіталу включаються ідентифіковані активи (об'єкти права інтелектуальної власності; об'єкти права користування ресурсами природного середовища; об'єкти права користування економічними, організаційними та іншими вигодами) та неідентифіковані (потенційні) активи (невідокремлені від юридичних та фізичних осіб активи)."

Щодо порівняння економічної сутності нематеріальних ресурсів та активів, так Бігдан І.А. [5] в дисертаційному дослідженні "Облік і аудит нематеріальних активів" визначає, що економічна природа нематеріальних активів проявляється в тому, що вони є одним із видів ресурсів

підприємства, являють певні права та переваги, які дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічних вигід. Незважаючи на відсутність матеріальної форми, нематеріальні активи стають відчутними тільки в самому процесі виробництва і реалізації продукції, здійснення управлінської діяльності. Саме у поєднанні із засобами та предметами праці і робочою силою проявляється ефект від їх використання.

Пожарська Л. [6] на підставі дослідження економічної сутності нематеріальних активів зробила наступний висновок, що основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, які характеризують економічний зміст цієї категорії активів є: немонетарність, нематеріальність, ідентифікованість, підконтрольність, достовірна оцінка, можливість отримання економічних вигод у майбутньому, наявність документів на право власності, реальна участь у фінансово-господарській діяльності підприємств.

Висвітлені підходи до розуміння сутності нематеріальних ресурсів та наявність значної кількості критерії для визнання його складових як об'єктів бухгалтерського обліку, відсутність чіткої економічної класифікації та однозначного трактування в нормативних документах унеможливлює формування єдиного підходу до управління нематеріальними ресурсами як складової ресурсного потенціалу корпорації.

Для формування уніфікованої інформації про наявність та рух нематеріальних ресурсів корпорації в цілому та її учасників зокрема в інтегрованій комп'ютерній інформаційні системи корпорації пропонуємо до їх складу відносити: програмне забезпечення КІСК, придбані бази даних, інші нематеріальні активи та акумулювання витрат на формування людського капіталу, що будуть відображатися на позабалансових рахунках.

Людський капітал – це сформований або розвинутий у результаті інвестицій та накопичений людиною запас здоров'я, знань, навичок, здібностей, мотивацій, які дозволяють йому успішно виконувати свою професійну діяльність і які доцільно використовувати для отримання корисного результату, сприяє зростанню продуктивності праці й ефективності виробництва та завдяки цьому впливає на зростання доходів його власника, прибутки підприємства і національного доходу країни. На обсяг людського капіталу впливають освіта, професійна кваліфікація, знання і досвід співробітників [7].

Для забезпечення нормального функціонування та економічного розвитку суб'єкта господарювання необхідними є наявність фінансових ресурсів. Їх особливість полягає в тому, що вони можуть бути конвертовані у будь-який інший вид ресурсів.

Проблему формування та використання фінансових ресурсів в умовах обмеженості висвітлюють І.А. Гнєушева та Г.В. Сласна-Сіра [8]: "в стабільних умовах господарювання, рішення про активізацію процесу формування ресурсу

приймається, виходячи з реальних потреб діяльності підприємства, вартості виробничого процесу та очікувань щодо отримання певного результату. Ситуація дещо змінюється за умови обмеження фінансових можливостей підприємства під час депресійного стану економіки (який нині спостерігається в Україні), оскільки за таких умов, як свідчить практика, грошова маса підприємства зменшується, що змушує його залучати матеріальні ресурси дрібними партіями, вести пошук більш дешевого і можливо менш якісних виробничих ресурсів, скорочувати бюджет витрат на розробку та придбання нематеріальних ресурсів, відмовлятися від інвестиційних проектів з низькою та середньою внутрішньою нормою доходності та тривалим періодом окупності, переглядати політику щодо підбору та оплати праці персоналу. Тож, за умов депресійного стану економіки, постає невідкладне завдання пошуку управлінських рішень по активізації ресурсів суб'єктів господарювання в умовах обмеженості їх фінансових можливостей".

Під фінансовими ресурсами А.С. Філімоненко [9,12] розуміє: власний, позичений і залучений капітал, який використовується підприємством для формування власних активів і здійснення виробничо-фінансової діяльності. В результаті узагальнення та систематизації підходів дослідників до економічної сутності фінансових ресурсів Д.В. Прокопчук [10] визначив їх як сукупність грошових коштів, акумульованих ними у фондовій та нефондовій формі, які застосовують для формування активів згідно з цілями діяльності.

Для розуміння економічної сутності фінансових ресурсів важливим є визначення напрямів їх формування та використання. Так, І.О. Гайдук [11] виділяє наступні три групи фінансових ресурсів відповідно до напрямів їх розподілу: на поповнення фонду відшкодування – покриття витрат; на формування фонду споживання – розвиток матеріально-технічної бази підприємства; на формування фонду нагромадження – збільшення власного капіталу.

При визначенні підходу до управління фінансовими ресурсами корпорації необхідно враховувати їх властивості як економічної категорії та значення для потреб господарської діяльності відповідно до ознак класифікації, що показують специфіку їх формування і використання.

До складу фінансових ресурсів відповідно до об'єктів бухгалтерського обліку відносимо: довгострокові фінансові інвестиції довгострокова дебіторська заборгованість, каса, рахунки в банках, інші кошти, короткострокові векселі одержані, поточні фінансові інвестиції, розрахунки з покупцями та замовниками, розрахунки з різними дебіторами, витрати майбутніх періодів.

Формування та використання трудових ресурсів сприяють ефективній організації господарського процесу. Трудові ресурси виступають важливою складовою ресурсного потенціалу, оскільки їх забезпеченість підприємства та раціональне використання дозволяють підвищити конкурентоспроможність

корпорації та, в разі постійного підвищення кваліфікації, формують нові конкурентні переваги для суб'єкта господарювання.

Досліджуючи кадровий потенціал Бауліна Т.В. стверджує, що трудові ресурси (трудовий чи кадровий потенціал) підприємства – сукупність зайнятих на підприємстві за основною та допоміжною діяльністю. Саме трудовий потенціал приводить в дію всі інші складники ресурсного потенціалу підприємства. Він може бути описаний з різних позицій залежно від кількісних і якісних характеристик. Це дає змогу здійснювати оцінку кадрового потенціалу у вартісних категоріях, яка особливо актуальна для власника підприємства. Така оцінка допомагає отримати реальне уявлення про те, наскільки здібності працівників перевищують витрати на їх залучення, навчання та розвиток [12].

Замора О.І. трудові ресурси розглядає як соціально-економічну категорію, яка, з одного боку, відображає рівень розвитку продуктивних сил, а також їх кількісну, якісну характеристику та структуру, тобто розподіл на працездатне та непрацездатне населення, з іншого, − характеризується складною системою взаємозв'язків з виробничими відносинами, тенденціями соціально-політичного розвитку, демографічними, національними традиціями, численними соціокультурними факторами і відтворюються разом з ними. Те, що трудові ресурси є суб'єктами відносин, які складаються в процесі їхнього формування, розподілу, обміну та використання і одночасно є суб'єктами управління, що виражається, зокрема, в державному регулюванні розподілу та перерозподілу трудових ресурсів, підготовки кадрів, забезпечення зайнятості і т.п. – зумовило необхідність розглядати їх і як обліково-статистичний показник і як економічну категорію водночас.

В економічній науковій літературі розглядають трудові ресурси як набір якісних характеристик (освіта, стаж, фах, наявність наукового ступеню, грамот, відзнак, свідоцтв про підвищення кваліфікації), що потребує формування єдиного підходу до їх управління та надання управлінському персоналу обґрунтованої інформації про їх кількісну та якісну складову в певному вигляді.

Трудові ресурси відповідно до факторів виробництва поєднують всі інші складові ресурсного потенціалу з метою організації процесу виробництва, тобто є складовою підприємницьких здібностей. Для формування інформації про трудові ресурси відповідно до об'єктів бухгалтерського обліку, до них включають: фонд оплати праці, інші виплати працівникам, нарахування та виплата єдиного соціального внеску. Відповідно до запитів користувачів облікової інформації інтерпретація даних може набувати форми необхідної для прийняття стратегічних та оперативних рішень.

Відповідно до проведено дослідження можна виділити наступну структуру ресурсного потенціалу в межах даного дослідження з метою удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління

діяльністю корпорації на основі розробки інтегрованої інформаційної комп'ютерної системи (рис. 1.3).

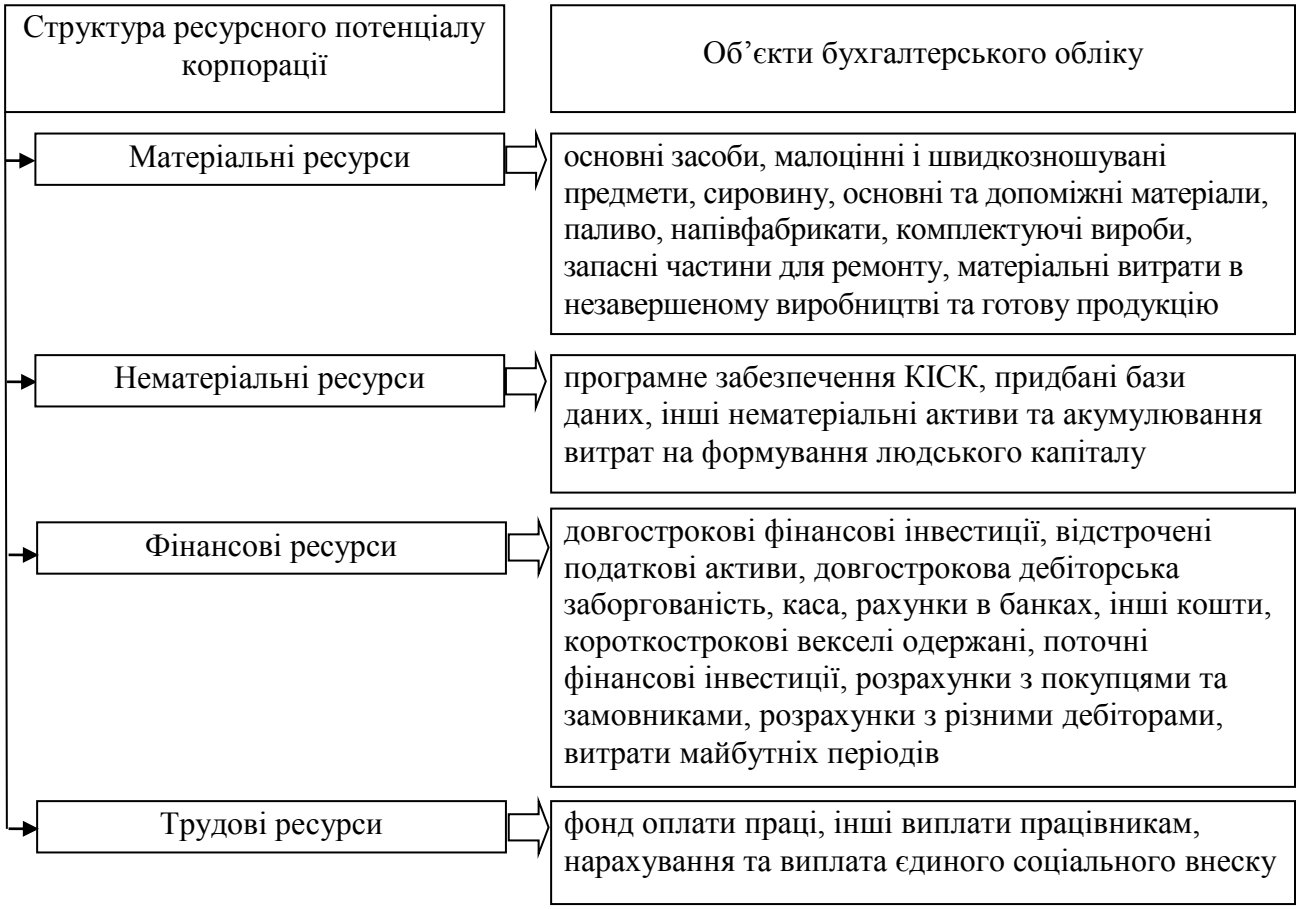


Рис. 1.3 - Трансформація складових ресурсного потенціалу корпорації як об'єктів бухгалтерського обліку

Визначена структура ресурсного потенціалу та відповідна трансформація його складових як об'єктів бухгалтерського обліку дозволить сформувати комплексну методику бухгалтерського обліку ресурсного потенціалу в інтегровані комп'ютерній інформаційній системи корпорації на основі визначення підсистем обліку ресурсного потенціалу з відповідними модулями.

Таким чином, у результаті дослідження економічної сутності понять: "ресурси", "потенціал", "ресурсний потенціал" та врахування визначених особливості діяльності корпорації як форми об'єднання підприємств удосконалено трактування поняття "ресурсний потенціал корпорації" з двох позицій. В контексті загального економтеоретичного розуміння ресурсний потенціал корпорації визначається як здатність корпорації на основі трансформації та генерування ресурсів учасників об'єднання забезпечити досягнення максимального економічного та соціального ефекту. Для потреб

бухгалтерського обліку ресурсний потенціал корпорації – це сукупність наявних матеріальних, нематеріальних, фінансових, трудових ресурсів учасників об'єднання, що характеризує можливості корпорації отримати у майбутньому економічні вигоди при їх використанні.

Для забезпечення формування обліково-аналітичного забезпечення ресурсного потенціалу корпорації необхідним є розробка інтегрованої комп'ютерної інформаційної системи, що враховує особливості діяльності корпорації та складових її ресурсного потенціалу. Це потребує формування концептуального підходу до організації та впровадження обліково-аналітичного забезпечення управління ресурсним потенціалом на основі розробки інтегрованої КІСК.

Список використаних джерел:

1. *Шигун М.М. Фактори виробництва та засоби виробництва: економічна природа та взаємозв'язок категорій / М.М. Шигун, В.В. Бондарчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 2 (56). – Ч. 2. – С. 172-178.*
2. *Лола Ю.Ю. Управління матеріальними ресурсами на підприємстві (логістичний та реінжиніринговий підхід): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 – "Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)" / Ю.Ю. Лола – Харків, 2009. – 21 с.*
3. *Стельмащук А.М. Бухгалтерський облік: навч. посібник / А.М. Стельмащук, П.С. Смоленюк. – К.: Центр учбової літератури, 2007 – 528 с.*
4. *Міценко Н.Г. Ресурсний потенціал підприємства: сутність, структура, стратегія використання [Електронний ресурс] / Н.Г. Мыценко, О.І. Кумечко. Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/*
5. *Бігдан І.А. Облік і аудит нематеріальних активів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" / І.А. Бігдан. – Х., 2003. – 19 с.*
6. *Пожарська Л. Економічна сутність та класифікація нематеріальних активів підприємств телебачення [Електронний ресурс] / Л. Пожарська. Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vknteu/2012_1/4.pdf*
7. *Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства / Є.В. Мних: Підручник – К.: Київ. нац. торг. – екон. ун-т, 2008. – 514 с.*
8. *Гнєушева І.А. Управління фінансовими ресурсами промислових підприємств в умовах депресійного стану економіки [Електронний*

ресурс] / І.А. Гнєушева, Г.В. Сласна-Сіра. Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ portal/soc_gum/sre/2012_1/65.pdf
9. *Филимоненко А.С. Финансы предприятий / А.С. Филимоненко: учебн. пособ. – К.: Вид-во "Ника-Центр, Ольга". – 2002. – 280 с.*
10. *Прокопчук Д.В. Проблеми класифікації фінансових ресурсів суб'єктів господарювання [Електронний ресурс] / Д.В. Прокопчук. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/*
11. *Гайдук І.О. Класифікація фінансових ресурсів підприємства [Електронний ресурс] / І.О. Гайдук. Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/ chem_biol/ nvnltu/15_3/204_Gajduk_15_3.pdf*
12. *Бауліна Т.В. Кадровий потенціал як головний фактор управління змінами на підприємстві / Т.В. Бауліна // Економіка і управління. – 2008. – № 1. – С. 67-71.*

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ТОВАРІВ В АПТЕЧНОМУ БІЗНЕСІ

Л.Я. ШЕВЧЕНКО,
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського
О.-Ф.З КЄТІНГ,
студент Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

Такий вид господарської діяльності, як оптова та роздрібна торгівля лікарськими засобами, здійснюють аптеки. Це комерційні підприємства зі складною структурою обліку та звітності, які контролюють різні аспекти такого специфічного товару як лікарські засоби.

Мета дослідження полягає в тому, щоб визначити особливості та проблеми, які виникають в обліку та аудиті аптечних закладів. Про актуальність цієї теми також вказує і те, що її розглядали такі дослідники: Л. Солошенко, В. Матвєєва, Н. Дзюба, Л. Краснокутська, Р. Стадник, А. Поліновська, О. Карасьов, І. Зупанець, О. Посилкіна та багато інших.

Характерною особливістю аптек як підприємств торгівлі є те, що вони ведуть облік товарів у продажних цінах, тобто в тих цінах, за якими товари будуть реалізовані покупцям – кінцевим споживачам. При оприбуткуванні товару, що надійшов, аптека відразу відображає і суму торгової націнки, яка

призначена для покриття витрат та одержання прибутку та являє собою різницю між продажною та купівельною вартістю товарів [4].

Бухгалтерський облік лікарських засобів ведеться на рахунку 282 «Товари в торгівлі» з дотриманням П(С)БО 9 «Запаси». При цьому для обліку купованих ліків використовується методологія бухгалтерських записів, яка застосовується в торговельних організаціях [1].

Аптечні заклади постійно стикаються з низкою проблем. Наприклад, розбита тара: якщо лікарські засоби доставлялися транспортом постачальника або третьої організації, то постачальнику виставляють претензію про бій тари лікарських засобів, у результаті чого лікарські засоби були зіпсовані. До складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, буде включено вартість тих лікарських засобів, що надійшли на підприємство в цілості [6, с. 49]. В обліку це буде відображатися так: фактичне надходження лікарських засобів Д-т 282 К-т 631, виставлено претензію постачальнику Д-т 374 К-т 631, замінено розбиті лікарські засоби при доставці Д-т 282 К-т 374, перераховано за лікарські засоби постачальнику Д-т 631 К-311 [6, с. 50].

Однією із проблем, яка може виникнути в аптечних закладах є виявлення заводського браку. Відповідно до пп. 2.3.6. Інструкції № 436 складається дефектний акт [4]. Цей акт є підставою для повернення лікарських засобів постачальнику. Копія акта подається до територіальної інспекції, яка після виконання додаткової перевірки, вживає заходів щодо інформування інших аптек про виявлені неякісних лікарських засобів та контролює дії постачальника щодо їх знищення, утилізації або повернення виробнику.

Діяльність з виготовлення лікарських засобів, оптова та роздрібна торгівля ними підлягає ліцензуванню. Як і підприємства торгівлі, аптеки для реалізації лікарських засобів за готівку повинні отримати торговельний патент, використовувати РРО. В той же час законодавством передбачено звільнення від оподаткування ПДВ операцій з продажу лікарських засобів та виробів медичного призначення, зареєстрованих в Україні в установленому законодавством порядку, а реалізація супутніх товарів оподатковується ПДВ за ставкою 20%. У випадку якщо виготовлені або придбані товари (роботи, послуги) частково використовуються в операціях, що оподатковуються ПДВ, а частково — в таких, що не підлягають оподаткуванню, до складу податкового кредиту з ПДВ включають ту частину сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні або придбанні, яка припадає на частку товарів, використаних в оподатковуваних операціях. Це зумовлює необхідність додаткових спеціальних розрахунків та деякі особливості їх відображення в обліку.

Згідно із Законом України «Про лікарські засоби» від 04.04.96 р. № 123/96 до лікарських засобів відносять [2]:

- готові лікарські засоби — дозовані лікарські засоби у тому вигляді і стані, в якому їх застосовують;

- діючі речовини (субстанції) — біологічно активні речовини, які можуть змінювати стан і функції організму або виявляють профілактичну, діагностичну, лікувальну дію та використовуються для виготовлення готових лікарських засобів;
- гомеопатичні засоби; засоби, що використовуються для виявлення збудників хвороб, а також для боротьби із збудниками хвороб або паразитами; лікарські косметичні засоби та лікарські добавки до харчових продуктів;
- допоміжні речовини, необхідні для виготовлення готових лікарських засобів;
- наркотичні лікарські засоби, перелік яких визначено законодавством;
- отруйні лікарські засоби, перелік яких визначено Міністерством охорони здоров'я;
- сильнодіючі лікарські засоби згідно з переліком, встановленим Міністерством охорони здоров'я;
- радіоактивні лікарські засоби, які використовуються у медичній практиці завдяки їх здатності до іонізуючого випромінювання.

Оперативний облік товарів, що надійшли до аптеки, ведуть у грошовому вимірнику в розрізі облікових груп у «Журналі реєстрації товарів, що надійшли». Наркотичні та психотропні лікарські засоби незалежно від лікарської форми підлягають окремому предметно-кількісному обліку в спеціальному Журналі, де на кожен вид таких засобів відкривають окрему сторінку.

Аптечні заклади виготовляють лікарські препарати на підставі рецептів, наданих громадянами-замовниками. Готові лікарські засоби можуть відпускатися як за рецептами, так і без рецептів. Без рецепта лікаря можна реалізовувати тільки ті лікарські засоби, які дозволені до вільного продажу МОЗ України [8, с. 48].

Рецепти на лікарські засоби і вироби медичного призначення виписуються лікарем лікувально-профілактичного закладу з дотриманням вимог, передбачених спеціальними Правилами, затвердженими наказом МОЗ України. Цими Правилами передбачено три форми рецептурних бланків:

1. ф. № 3 використовують для виписування наркотичних і психотропних препаратів. Такий рецепт додатково підписується керівником закладу охорони здоров'я і завіряється печаткою. У ньому дозволяється виписувати тільки одне найменування лікарського засобу. Такі рецепти дійсні протягом 5 днів з дати виписки;
2. ф. № 2 передбачена для виписування лікарських засобів і виробів медичного призначення безкоштовно або на пільгових умовах, а також лікарських засобів, що мають одурманюючу властивість. Такі рецепти дійсні протягом 10 днів з дати виписки;

3. ф. № 1 передбачена для виписування інших лікарських засобів. Такі рецепти дійсні протягом двох місяців з дати виписки. Рецепти на краплі для очей можна використовувати протягом одного року.

При відпуску лікарських засобів за рецептами в аптеці залишаються і зберігаються рецепти на засоби, що підлягають предметно-кількісному обліку, та ті, за якими ліки відпущені безкоштовно або на пільгових умовах. Рецепти на всі інші засоби повертаються замовникам [8, с.49].

Реалізація лікарських засобів населенню за повну вартість відображається в обліку аналогічно обліку реалізації товарів підприємствами роздрібної торгівлі (з використанням субрахунків 282, 285, 289, 702 та 902), але при цьому не відображається податковий кредит при придбанні лікарських засобів і податкове зобов'язання — при їх реалізації. У той же час аптеками досить часто, крім неоподатковуваних, продаються товари, які оподатковуються ПДВ. У таких випадках сума податкового кредиту з ПДВ підлягає розподілу між пільговими (неоподатковуваними ПДВ) та звичайними (оподатковуваними) операціями. Сума ПДВ, що припадає на звичайні операції, включається до податкового кредиту, а сума податку, що припадає на пільговий оборот, включається до складу оподатковуваних витрат підприємства (для врахування при визначенні суми податку на прибуток).

Частіше всього суму податкового кредиту за операціями, які неможливо чітко ідентифікувати з реалізацією конкретного товару (орендна плата, плата за послуги зв'язку, комунальні послуги і т. ін.) розподіляють пропорційно сумі доходу від реалізації (без суми ПДВ). Методику такого розрахунку та відображення в обліку операцій реалізації лікарських засобів показано в табл.1.:

Таблиця 1

- Відображення на рахунках реалізації лікарських засобів та супутніх товарів з розподілом податкового кредиту з ПДВ

№ пп	Зміст господарських операцій	Кор. рахунків	
		Дт	Кт
1	Оприбутковано лікарські засоби, придбані у постачальника (без ПДВ)	281	631
2	Одержано супутні товари (мінеральна вода): - купівельна вартість без ПДВ - сума податкового кредиту з ПДВ	 282 641	 631 631
3	Здійснено оплату постачальнику за отриманий товар	631	311
4	Нараховано орендну плату, комунальні платежі та оплату за послуги зв’язку: - вартість послуг без ПДВ - сума податкового кредиту	 92 641	 685 685
5	Відображено торговельну націнку (різницю між реалізаційною і купівельною вартістю): - лікарських засобів - супутніх товарів	 22 22	 285 285

6	Реалізовано за готівку: - лікарські засоби, що не оподатковуються ПДВ - супутні послуги	 301 301	 702 702
7	Списано торговельну націнку на реалізовані: - лікарські засоби - супутні товари	 285 285	 282 282
8	Списано собівартість реалізованих товарів: - лікарських засобів - супутніх послуг	 902	 281
9	Віднесено на фінансові результати: - дохід від реалізації товарів - собівартість реалізованих товарів - адміністративні витрати	 702 791 791	 791 902 92

Особливістю комерційної діяльності аптечних закладів є пільгова та безоплатна реалізація лікарських засобів, які здійснюють спеціалізовані аптеки [6, с. 60]. Для одержання компенсації за реалізовані на пільгових умовах або безоплатно отримані ліки необхідно суворо контролювати правильність оформлення «пільгових» рецептів. На їх підставі аптека складає зведений реєстр у двох примірниках, один з яких призначено для компенсації з відповідного бюджету або від установи здоров’я [6, с. 50]. Другий примірник реєстру з доданими до нього рецептами залишається в аптеці.

Підставою для продажу лікарських засобів на пільгових умовах або безоплатно є рецепт, оформлений на бланку ф. № 2 і завірений печаткою «Для рецептів». Виправлення у таких рецептах не допускаються. Безоплатно і на пільгових умовах можна продавати тільки ті ліки, які включено до Переліку, затвердженого відповідною постановою КМУ (№ 1071 від 05.09.96 р.). Витрати, пов'язані з відпуском ліків безоплатно або на пільгових умовах, компенсуються за рахунок загальних асигнувань, передбачених відповідними бюджетами на охорону здоров'я, а також за рахунок коштів Чорнобильського фонду.

Для одержання компенсації за реалізовані на пільгових умовах або безоплатно ліки необхідно суворо контролювати правильність оформлення «пільгових» рецептів. Рецепт, який виписано з порушенням встановлених вимог або вміщує непоєднувані лікарські засоби, вважається недійсним і ліки за таким рецептом не відпускаються, його погашають спеціальним штампом «Рецепт недійсний» і повертають хворому [8, с. 50].

На підставі «пільгових» рецептів аптека складає зведений реєстр у двох примірниках, один з яких призначено для одержання компенсації з відповідного бюджету або від установи охорони здоров'я. Другий примірник цього реєстру з доданими до нього рецептами залишається у бухгалтерії аптеки [7, с.62].

Реалізація ліків на пільгових умовах та безоплатно і отримання компенсації відображається в обліку такими проводками (табл. 2).

Таблиця 2

- Облік пільгової та безоплатної реалізації ліків

№/П П	Зміст господарських операцій	Кор. рахунків	
		Дт	Кт
1	Відпущено ліки: - за безоплатними рецептами - за пільговими рецептами з оплатою 50% - вартістю ліків готівкою - за повну вартість	 361 301 361 301	 702 702 702 702
2	Відображено торговельну націнку на реалізовані ліки	285	282
3	Списано фактичну собівартість реалізованих ліків	902	282
4	Одержано від установи охорони здоров'я компенсацію за безоплатну і пільгову реалізацію ліків	311	361

Крім реалізації готових лікарських форм та виробів медичного призначення, аптеки здійснюють продаж лікарських засобів власного виготовлення.

Лікарські засоби, виготовлені в аптеках за рецептами лікарів або на замовлення лікувально-профілактичних установ із дозволених до використання діючих та допоміжних речовин, не потребують обов'язкової державної реєстрації. Витрати на виготовлення таких засобів відображають (як і звичайні виробничі витрати) на рахунку 23 «Виробництво» [10, с.24]. Виготовлені лікарські засоби прибуткують на рахунках 26 «Готова продукція» або 28 «Товари» з подальшою реалізацією та обліком, як і готових лікарських форм.

Якщо витрати на власне виготовлення лікарських засобів носять епізодичний характер, їх можна (і доцільно) обліковувати на окремому аналітичному рахунку у складі рахунку 28 «Товари». До таких витрат відносять тільки вартість використаної сировини і тари, а решту виробничих витрат обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут». Це звичайно спрощує і полегшує ведення обліку реалізації медичних засобів власного виготовлення [10, с.28].

При реалізації може виникнути проблема списання неякісних лікарських засобів та засобів з вичерпним терміном придатності. Такі лікарські засоби підлягають утилізації та знищенню [7, с. 51]. Це означає, що витрати, пов'язані з утилізацією або знищенням відноситимуть до складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування підприємства. В обліку їх вартість на підставі відповідних документів відносять на підставі відповідних документів відносять на фінансові результати поточної діяльності (субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» або 949 «Інші витрати операційної діяльності»).

Актуальною проблемою забезпечення ефективної діяльності є недостатній розвиток єдиних систем замовлення товару з системами обліку. Одним із шляхів вирішення є створення сучасних програмних комплексів, які об'єднують системи обліку, замовлень та інформаційні системи. Скорочення операційних

витрат можливе шляхом впровадження партійного обліку, полягає в наданні кожній одиниці товару власного штрих-коду, з інформацією про найменування продукції виробника, постачальника, серію та атрибути приходу [9, с. 210-211].

Основою господарської діяльності в аптечному бізнесі є матеріальні цінності: виробничі запаси, готова продукція, товари, тара тощо (рахунки класу 2 “Запаси”). Об'єктами аудиту є: товари і тара, первинні документи, регістри обліку, звітність [3].

Аудит товарів в аптеках доцільно починати з інвентаризації, яку проводять силами і коштами підприємства-замовника під наглядом аудиторів. Перед початком інвентаризації матеріально-відповідальна особа складає товарно-грошовий звіт і дає відповідну розписку. Один примірник звіту матеріально відповідальна особа здає в бухгалтерію підприємства, другий – аудитору.

Інвентаризаційна комісія аптечного підприємства приступає до перевірки наявності товарів. Аудитор стежить за правильністю проведення інвентаризації та сам записує результати. Оформлені інвентаризаційні описи він передає в бухгалтерію для складання порівнювальної відомості. Якщо на об'єкті, де проводять інвентаризацію, облік ведеться у кількісно-сумовому вираженні, то у порівнювальну відомість записують тільки ті товари, за якими виявлені відхилення від облікових даних, решту записують одним рядком на загальну суму.

Аудитор перевіряє правильність складання порівнювальної відомості й відповідність записів, внесених у неї бухгалтерією, даним бухгалтерського обліку.

Інвентаризація товарів в аптеці проводиться відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України № 69 [5].

Після інвентаризації аудитори переходять до перевірки повноти оприбуткування лікарських товарів. Джерелами перевірки є регістри синтетичного й аналітичного обліку щодо наявності та руху товарів, звіти матеріально- відповідальних осіб з прикладеними до них документами, регістри синтетичного і аналітичного обліку розрахунків із постачальниками, покупцями тощо [5].

Перевіркою повноти оприбуткування і правильності оцінки куплених товарів в аптечних пунктах аудитори з'ясовують, чи відповідають підсумкові суми, відображені у відомостях обліку товарів, даним інших облікових регістрів (журналів-ордерів). Поряд із тим доцільно перевірити погодженість записів між синтетичним і аналітичним обліком за балансовими рахунками і субрахунками, на яких обліковуються товари. Виявлені розходження є результатом неповного оприбуткування товарів. Особливу увагу приділяють перевірці операцій за

рахунком 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, за дебетом якого відображається оплата боргу постачальнику за доставлені товари, за кредитом - їх надходження (оприбуткування). Протягом місяця, як правило, дебетових залишків на цьому рахунку не повинно бути, за винятком вартості оплачених товарів, що залишилися на кінець місяця в дорозі або не були вивезені зі складів постачальників [10, с. 118].

За документами підприємства, прикладеними до виписок банку, встановлюють дату оплати розрахункових документів постачальників і назву цінностей. За матеріальними звітами наступного місяця перевіряють повноту їх оприбуткування. Якщо товари не оприбутковані, з'ясовують нормативний термін перебування їх у дорозі та яку роботу проведено підприємством щодо їх розшуку.

За авансами, виданими під поставку лікарських товарів, виставлених акредитивами, векселями встановлюють повноту оприбуткування товарів і з'ясовують, чи не минули строки їх поставки, виясняють причини затримки надходження.

Основними документами для оприбуткування товарів є супровідні документи постачальників, прикладені до звітів матеріально-відповідальних осіб: товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, специфікації, пакувальні ярлики, посвідчення якості, приймальні квитанції тощо. Під час перевірки повноти оприбуткування товарів внутрішні документи (приймальні акти, прибуткові накладні) звіряються із супровідними документами постачальників.

Аудитору слід перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості лікарських товарів, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортної організації (залізниці). Практика показує, що такі розбіжності зумовлені привласненням товарів і оформленням фіктивних (підроблених) актів із метою приховування нестач [10, с.127-128].

Для виявлення фактів зміни назв або споживчих якостей цінностей (ґатунку, марки, розміру, вологості тощо), штучного завищення ваги брутто, тари застосовують експертну оцінку документів.

Правильна оцінка товарів залежить від організації і постановки їх аналітичного і синтетичного обліку. Тому під час аудиторської перевірки з'ясовують, чи ведеться облік на рахунку 28 “Товари” у розрізі субрахунків і за кожним найменуванням, номенклатурним номером.

Під час дослідження документів на аптечному підприємстві застосовують логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку. Перевіривши правильність оприбуткування, аудитор приступає до аналізу списання товарів.

Насамперед слід встановити відповідність даних складського обліку даним синтетичного обліку за рахунком 28 “Товари”, для чого загальний підсумок залишків сальдової відомості на кінець місяця звіряють із залишками на кінець місяця, показаними у відомості обліку товарів і тари. Таке зіставлення

здійснюють за кожним складом, зокрема, на перше число відповідного періоду. Загальні обороти вибуття товарів за місяць за всіма складами і залишки товарів на кінець місяця, показані у відомості, звіряють із кредитовим оборотом і залишками на рахунку 28 “Товари” в Головній книзі. Якщо всі розбіжності були наслідком занедбаності обліку, то перевірка зупиняється до відновлення бухгалтерського обліку.

Під час перевірки операцій з товарами аудитор може натрапити на такі відхилення, як:

- недоліки в обліку;
- неправильний залік товарів;
- неповне оприбуткування товарів, що надійшли;
- безпідставні претензії до постачальників;
- відсутність оперативного контролю за виконанням договорів на постачання і відпуск товарів;
- відсутність договорів про повну матеріальну відповідальність матеріально-відповідальних осіб;
- недотримання правил зберігання лікарських засобів;
- дописки;
- заниження залишку товарів у описах;
- завищення цін на лікарські товари;
- крадіжки, підробка документів, привласнення.

Для виявлення вищевказаних відхилень застосовують такі прийоми і способи аудиторських процедур: інвентаризацію; контрольне порівняння фактичних залишків товарів із даними останньої інвентаризації; зіставлення (порівняння) документальних даних; переоцінку й уцінку товарів; контроль за використанням доручень на одержання товарів; вибіркові перевірки; перевірки правильності розрахунків природного убутку товарів тощо [11, с. 74].

Таким чином, наявність проблем, які зумовлені особливістю функціонування аптечних закладів та тих, що виникають при оприбуткуванні та реалізації лікарських засобів, підтверджують необхідність подальшого розвитку та удосконалення обліку аптечного господарства.

Список використаних джерел:

1. *Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. (в редакції від 16.10.2012 р.). - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14;*
2. *Закон України «Про лікарські засоби» від 04.04.1996 р. № 123/96 – ВР (в редакції від 31.05.2016 р.). - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/123/96-%D0%B2%D1%80.*

3. *Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125 – XII (в редакції від 12.12.2012 р.). - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3125-12;*
4. *Інструкція про порядок контролю якості лікарських засобів під час оптової та роздрібної торгівлі від 30.10.2001. №436. - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0107-02.*
5. *Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 із змінами та доповненнями. - [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14;*
6. *Кранокутська Л.В. Аптечна торгівля: від організації до обліку [Текст] / Кранокутська Л.В. – К.: Бухгалтерія, 2013 – № 25 – с. 49-50.*
7. *Дзюба Н.М. Торгівля лікарськими засобами [Текст] / Дзюба Н.М. – К.: Бухгалтерський облік та аудит, 2014 - №38 - с. 60-64.*
8. *Поліновська А.О. Автоматизація обліку в аптеках [Текст]: / Поліновська А.О. – К.: Дебет-Кредит, 2016 - №25 - с.48-51.*
9. *Атамас П.Й. Бухгалтерський облік в галузях економіки [Текст]: / Атамас П.Й. – Л.: Навч. посібник, Центр учбової літератури, 2012 – 398 с.*
10. *Терещук С.І., Чухрай І.Л., Мовикевич А.М., Система бухгалтерського обліку в аптеках [Текст]: / Терещук С.І. – К.: Нова книга, 2015 – 235 с.*
11. *Дікань Л. В. Контроль і ревізія (Загальна теорія) [Текст]: / Дікань Л. В. - Х: Конспект лекцій, ХНЕУ, 2014 — 142с.*

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ

Л.Я. ШЕВЧЕНКО,
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського
В.Ю. САВЕНКО, Ю.І. НІКОЛАЙЧУК,
студенти Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

Ринкові умови господарювання вимагають приведення в дію факторів, які здійснюють безпосередній вплив на ефективність управління. Для забезпечення ефективної діяльності підприємства, дуже важливим є управління розмірами кредиторської заборгованості. Незабезпеченість підприємств власними оборотними коштами зумовлена недоліками в обліку та аналізі кредиторської

заборгованості. Крім того, статистичні дані свідчать про те, що ця заборгованість характеризується, у свою чергу, досить високим рівнем питомої ваги простроченої заборгованості.

Особливе місце в кредиторській заборгованості займають численні розрахунки з постачальниками і підрядниками. Кредиторська заборгованість розуміє під собою можливість підприємства тимчасово користуватися запозиченими ресурсами, але з іншого боку також зменшує показники платоспроможності і ліквідності. Окрім цього наявність простроченої заборгованості може призвести до погіршення іміджу підприємства. Кредиторська заборгованість надає можливість підприємству тимчасово користуватися запозиченими коштами, але з іншого боку — зменшує показники платоспроможності і ліквідності. При правильному управлінні кредиторською заборгованістю можна усунути негативні наслідки її наявності. Це можливе за умови правильно організованої системи обліку, аналізу та аудиту кредиторської заборгованості. Саме це й обумовило актуальність обраної теми.

На вітчизняних підприємствах кредиторська заборгованість займає стійкі позиції у фінансуванні поточної діяльності і в останні роки продовжується її зростання. Кредиторська заборгованість надає можливість підприємству тимчасово користуватися запозиченими коштами, але з іншого боку також зменшує показники платоспроможності і ліквідності. Кредиторська заборгованість відноситься до зобов’язань підприємства.

Зобов’язання є однією із складових Балансу і розглядаються як джерела формування фінансових ресурсів для фінансування операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємств.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку зобов’язань є:

- чітке документування розрахунків;
- своєчасна та повна реєстрація даних первинного обліку в регістрах;
- правдиве відображення інформації щодо зобов'язань в звітності та примітках до неї.

Питанням щодо сутності поняття «зобов’язання», класифікації, оцінки та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку присвячено цілий ряд праць вітчизняних і зарубіжних авторів: О. Волинця, В. Гуліна, М. Козлової, Н. Коломійця, Д.Г. Лаптєвої, Р. Майданика, Л. Ніколенко, Л. Нікуліна, І. Омецінської, О. Петрука, М. Пятова, І. Рильника, Я. Соколова, О. Солдаткіної та ін. Однак і дотепер ряд питань залишаються актуальними та до кінця невирішеними.

Авторами підіймаються проблеми розуміння сутності кредиторської заборгованості та ототожнення її з поняттям «зобов’язання», недосконалості нормативного законодавства, що регулює облік зобов’язань, відсутність в ньому єдиного критерію, для класифікації та оцінки зобов’язань з метою подальшого правильного відображення в обліку, піднімаються проблеми щодо обліку

умовних зобов’язань та відображення в обліку ризиків зобов’язань, відсутності облікової номенклатури первинного та поточного обліку зобов’язань, журналів аналітичного обліку.

Петрук О.М. в своїх працях приділяє значну увагу аналізу поняття «зобов’язання», та наголошує на необхідності розгляду цієї категорії як з економічної точки зору, так і з юридичної.

Пятов М.Л. зазначає, що кожний факт господарської діяльності, що відображається в бухгалтерському обліку може бути охарактеризований з двох точок зору: юридичної та економічної. Не є виключенням з цього правила й факти виникнення, зміни та припинення зобов’язань. В. Кладієв також наголошує, що зміст поняття «зобов’язання» ширше ніж покладено в основу співзвучної бухгалтерської категорії. Суріна К.В. зазначає, що в бухгалтерському обліку зобов’язання характеризуються як оформлені договором цивільно-правові відносини, в силу яких одна сторона зобов’язана здійснити на користь іншої сторони певні дії або утриматись від певних дій, та як сума коштів, яка повинна бути сплачена на певну дату в майбутньому, або існуючі (завдяки минулим операціям чи подіям) зобов’язання підприємства щодо передачі певних активів чи надання послуг іншому підприємству у майбутньому. Зобов’язання існує тільки тоді, коли йому відповідає нормативно-правовий документ [4].

Категорія «зобов’язання» тісно пов’язана з категоріями «розрахунки» і «заборгованість».

Городянська Л. В. зазначає, що зобов'язання - дещо ширша економічна категорія, ніж кредиторська заборгованість. В дискусії про визначення терміну «розрахунки» виділяють три основні позиції.

Відповідно до першої з них, розрахунки – це система взаємовідносин. Прихильники другої позиції вважають ці розрахунки безпосередньо взаємовідносинами (без використання слова «система»). Третя група вчених лише пояснює економічну сутність розрахунків, не наводячи пояснення щодо їх визначення .

Кредиторська заборгованість - це найвагоміша частина зобов’язань підприємства, до яких включаються довгострокові і поточні зобов’язання.

Кредиторська заборгованість виражає вартісну оцінку фінансових зобов’язань підприємства перед різними суб'єктами економічних відносин

У майбутньому заборгованість за зобов'язаннями має бути погашена шляхом передачі кредиторам певних активів або послуг. Таким чином, зобов’язання - це вимоги кредиторів стосовно активів підприємства. Економічна сутність кредиторської заборгованості полягає в тому, що це не тільки частина майна підприємства, як правило кошти, але і товарно-матеріальні цінності, наприклад у зобов’язаннях по товарному кредиті [5].

Об’єктами бухгалтерського обліку є окремі види кредиторської

заборгованості. Особливо виділяються в обліку зобов’язання перед постачальниками, не оплачені в строк, які свідчать про порушення підприємством розрахункової (платіжної) дисципліни.

Основними контрагентами підприємств при закупівлі предметів та засобів праці є постачальники та підрядники.

Постачальники - це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей (сировини, матеріалів, палива, будівельних матеріалів, запасних частин, МШП), що надають послуги (подачу електроенергії, газу, води, пари тощо), виконують роботи (поточний і капітальний ремонт основних засобів тощо).

Підрядники - спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об’єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво [6].

Розрахунки з постачальниками та підрядниками відносяться до поточних зобов’язань підприємств.

Залежно від терміну погашення зобов'язання поділяються на поточні та довгострокові. Зобов’язання класифікується як поточне, якщо воно буде погашене протягом операційного циклу підприємства або дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу. Усі інші зобов’язання є довгостроковими.

Залежно від порядку визначення суми зобов’язання поділяються на фактичні та умовні.

Фактичні - виникають на основі договору, контракту, одержаного рахунка, сума заборгованості по них відома. За умовними зобов'язаннями, навпаки, точна сума не може бути визначена до настання певної дати. Це заборгованість зі сплати податків, відпусток тощо.

При здійсненні розрахунків можна користуватися як готівковими, так і безготівковими формами. Слід також відзначити, що постачальники і покупці (споживачі) мають право вільного вибору форми безготівкових розрахунків і способу платежу, що узгоджується при укладанні договорів поставок або договорів підряду.

Форми безготівкових розрахунків розрізняються між собою видом застосовуваних розрахункових документів та порядком їх обігу. На сьогоднішній день безготівкові розрахунки між господарюючими органами можуть здійснюватися в таких формах: платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, чеки, акредитиви, векселя.

Способи платежів визначаються порядком та умовами виконання госпорганами своїх грошових зобов’язань один перед одним. При кожній формі розрахунків можуть застосовуватися різні способи платежів, що дає можливість підприємствам виконувати свої грошові зобов’язання на більш вигідних для себе умовах [7].

Розрахунки з постачальниками та підрядниками здійснюється після відвантаження товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт або надання послуг або одночасно з ними з згодою організації або по її дорученню, або по передоплати.

За економічним змістом розрахунки поділяються на дві основні групи (системи):

- за товарними операціями, тобто всі розрахунки між підприємствами і господарськими організаціями за реалізовану продукцію, виконані роботи, послуги і придбані матеріальні цінності та послуги;
- за нетоварними операціями, до яких належать відповідні платежі до бюджету; одержання і повернення банківських кредитів, сплата страхових платежів, розрахунки за претензіями, нестачами і крадіжками та різні інші розрахунки.

Найбільшу питому вагу в розрахунках підприємств мають розрахунки за товарними операціями – за реалізовану продукцію, виконані роботи і надані послуги, одержані матеріальні цінності та послуги.

Важливою умовою успішного функціонування підприємств в ринкових умовах є об’єктивна оцінка зобов’язань.

Методологічні вимоги до формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про кредиторську заборгованість, а також принципи відображення її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 11 «Зобов'язання».

Оцінка зобов’язань відіграє значну роль при формуванні облікової політики підприємства. Застосування принципу обачності, що передбачає використання в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню сум визнаних зобов’язань, є важливим при оцінці зобов’язань. Завдяки дії принципу безперервності оцінка зобов’язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме й надалі.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що зобов’язання - це заборгованість підприємства, яка виникла у попередні звітні періоди (є результатом минулих подій) і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, які містять в собі економічні вигоди [3].

Зобов’язання визнаються, якщо наявні дві обов’язкові ознаки:

- його оцінка може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Для визначення балансової вартості зобов'язань використовують такі види оцінок:

- історична собівартість:
- поточна собівартість:

- вартість розрахунку (платежу);
- теперішня вартість.

Історична собівартість зобов’язання - сума надходжень, отриманих в обмін на зобов’язання або, за деяких інших обставин, суми грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов’язання під час звичайної діяльності підприємства.

Поточна вартість зобов’язання - недисконтована сума грошових коштів чи їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов’язання на поточний момент [8].

За П(С)БО 11 «Зобов'язання» в Балансі всі поточні зобов’язання відображаються за сумою погашення, тобто у фінансовій звітності в розділі поточних зобов’язань відображається сума, яка буде фактично сплачена при погашенні такого зобов’язання.

Вартість погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, що, як очікується, буде сплачена для погашення зобов’язань під час звичайної господарської діяльності підприємства .

Теперішня вартість зобов’язання - теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих відпливів грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

Слід також відмітити, що зобов’язання можуть мати юридичну силу внаслідок укладених контрактів або статутних вимог (наприклад, кредиторська заборгованість за отримані товари чи послуги). Вони також можуть виникати в результаті бажання підприємства підтримувати свою ділову репутацію (якщо, наприклад, підприємство вирішило виправити недоліки своєї продукції, виявлені після закінчення гарантійного строку).

Зобов’язання можуть бути монетарними і немонетарними**.** Монетарні зобов'язання відображають суму грошових коштів, що підлягають сплаті кредиторам, а немонетарні - зобов'язання поставити товари або надати послуги визначеної кількості і якості [8].

П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» зазначає порядок оцінки зобов’язань, виражених в іноземній валюті. Такі зобов’язання при первісному визначенні відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням курсу НБУ на дату здійснення операції.

В подальшому зобов’язання, які є монетарними статтями, перераховуються за курсом НБУ, що діє на дату погашення зобов’язання та на дату балансу. Курсова різниця, що при цьому виникає, відображається у складі відповідних доходів або витрат підприємства .

Таким чином, зобов’язання відображаються в обліку із застосуванням принципу обачності, безперервності. Розрахунки з постачальниками і підрядниками оцінюються за сумою погашення, у розмірі недисконтованої суми грошових коштів або їх еквівалентів, що буде сплачена, погашення цих

розрахунків, в основному, відбувається грошовими коштами.

Правове регулювання бухгалтерського обліку - це система законодавчих і нормативних актів, відповідно до яких підприємство здійснює господарсько-фінансову діяльність і забезпечує ведення її бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Ці нормативні акти мають певну ієрархічну підпорядкованість.

Основою нормативної бази є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Закон поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності [1].

Керуючись даною системою нормативно-правову базу, що регулює розрахунки з постачальниками та підрядниками можна подати у вигляді таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Законодавчі акти, що регулюють розрахункові операції з постачальниками та підрядниками

Назва нормативного документу	Основний зміст
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV	Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
Цивільний кодекс України	Регулює особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників
Господарський кодекс України	Встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб’єктів господарювання різних форм власності
Податковий кодекс України	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Основні положення які регулюють роботу підприємств з постачальниками та підрядниками наведено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що регулюють розрахунки з постачальниками та підрядниками

Назва нормативного документу	Основний зміст
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	Вимоги до складання фінансової звітності, визнання і розкриття її елементів
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 "Зобов'язання"	Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати"	Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти"	Методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності

Для належної організації обліку та аналізу розрахунків з постачальниками та підрядниками на підприємствах доцільно використовувати наказ про облікову політику підприємства як сукупності принципів, методів і процедур з організації системи обліку даного процесу. Наказ про облікову політику підприємства є внутрішнім регламентом організації ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Облікова політика підприємства має враховувати такі важливі фактори: форму власності та організаційно-правову структуру підприємства; вид економічної діяльності, що зумовлює особливості та умови облікової роботи; параметри підприємства за обсягами діяльності, номенклатури продукції, чисельності працюючих тощо; відносини з податкового системою, наявність пільг та умови їх отримання.

Щодо раціональної організації розрахунків з постачальниками та підрядниками, у наказі про облікову політику, зокрема, зазначається необхідність проведення інвентаризації активів та зобов’язань.

Оскільки план рахунків передбачено застосовувати в усіх галузях народного господарства, то на кожному конкретному підприємстві цілком закономірно використовується лише певна частина синтетичних рахунків, передбачених планом. Тому кожне підприємство розробляє для себе робочий план рахунків, включаючи до нього лише ті, що мають практичне застосування на даному підприємстві. Робочий план рахунків затверджується керівником підприємства. Але порядок використання кожного рахунка є незмінним, встановленим інструкцією зі застосування плану рахунків. Стабільність плану рахунків є важливою передумовою підвищення якості облікової роботи.

У таблиці 1.3 наведено внутрішні робочі документи, що регулюють облік розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Таблиця 1.3

Внутрішні робочі документи, що регулюють облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Назва нормативного документу	Основний зміст
Облікова політика підприємства	Визначає способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, з урахуванням конкретних умов його діяльності.
Робочий План рахунків	Кожне підприємство розробляє для себе робочий план рахунків, включаючи до нього лише ті рахунки, що мають практичне застосування на даному підприємстві. Робочий план рахунків затверджується керівником підприємства. Але порядок використання кожного рахунка є незмінним, встановленим інструкцією зі застосування плану рахунків.
Розробленні первинні документи	Кожне підприємство має право розробити власні спеціалізовані первинні документи, за умови наявності в них обов'язкових реквізитів(з метою внутрішнього управлінського обліку).

Для кожного підприємства дуже важливо на будь-який момент часу мати повну інформацію про зобов'язання підприємства. Для своєчасного забезпечення керівництва інформацією про кредиторів на підприємстві має бути добре організовано облік і аналіз кредиторської заборгованості.

Дослідження теоретичних аспектів організації обліку і аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками дозволяє зробити висновки, що вони здійснюються як в готівковій, так і безготівковій формі; відносяться до поточних зобов'язань підприємства і оцінюються за сумою погашення, у розмірі недисконтованої суми грошових коштів або їх еквівалентів, що буде сплачена. Організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками повинна забезпечити: своєчасну перевірку розрахунків з постачальниками та підрядниками; попередження прострочки кредиторської заборгованості.

Список використаних джерел:

1. *Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" №996-ІУ від 16.07.99 р. (в редакції від 16.10.2012 р.). - [Електронний ресурс]: Верховна Рада України. - Режим доступу: http://zakon2.rada. gov.ua/laws/show/996-14.*
2. *Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88.*

3. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 №73*
4. *Бухгалтерський фінансовий облік: теорія і практика: навч.-практ. посіб. / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін. – К. : Центр учбової л-ри, 2010. – 536 с.*
5. *Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред.. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб.. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 750 с.*
6. *Гавриловська, Л. М. Фінансовий облік – 2 [Текст] : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л. М. Гавриловська, Т. В. Головко, А. С. Ларіонова; Мін-во освіти і науки України, ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана». – К. : КНЕУ, 2009. – 280 с. – ISBN 978-966-483-107-6.*
7. *Давидов Г.М. Звітність підприємств: навчальний посібник / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова. – К.: Знання, 2010. – 632 с.*
8. *Кононенко О. Анализ финансовой отчетности / О. Кононенко, О. Маханько. - Х.: Фактор, 2012. – 208 с.*

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ В УМОВАХ КОРПОРАТИВНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ НА ГІРНИЧО - ЗБАГАЧУВАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ КРИВОРІЖЖЯ

ШЕНДРИГОРЕНКО М.Т.
кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та аудиту
Донецького національного університету економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Згідно Закону України «Про інвестиційну діяльність», «інвестиції – це всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект. Такими цінностями можуть бути: кошти, цільові банківські вклади, паї, акції та інші цінні папери; рухоме та нерухоме майно (будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності); майнові права інтелектуальної власності; сукупність технічних, технологічних, комерційних та інших знань, оформлених у вигляді технічної документації, навиків та виробничого досвіду, необхідних для організації того чи іншого виду виробництва, але не запатентованих («ноу-хау»); права користування землею, водою, ресурсами, будинками, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права; інші цінності» [1].

Наголосимо, що за чинним законодавством України: фінансова інвестиція – це господарська операція з придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів. Інвестування вільних коштів у фінансові інструменти передбачає різні цілі, головними з яких є: одержання в майбутньому доходу, перетворення вільних заощаджень на високоліквідні цінні папери, контроль над підприємством-емітентом тощо.

Поділяючи думку науковців Пересада А.А., Шевченко О.Г. зазначимо , що спрямованість виробничої діяльності підприємств визначає як пріоритетну форму - здійснення реальних інвестицій. Вибір форми фінансових інвестицій може зумовлюватися необхідністю ефективного використання інвестиційних ресурсів, що формуються до початку реального інвестування за обраними інвестиційними проектами; у разі якщо кон'юнктура фінансового ринку вможливлює значно вищий рівень дохідності на вкладений капітал, ніж діяльність на «затухаючих» товарних ринках; за доцільності використання тимчасово вільних грошових активів унаслідок сезонної діяльності підприємства; у випадках можливого «захоплення» інших підприємств для галузевої, товарної або регіональної диверсифікації своєї діяльності шляхом придбання вирішального пакета акцій тощо [2].

Отже, фінансові інвестиції - це активна форма ефективного використання вільного капіталу підприємства, яка має особливості, а саме:

– здійснюється на етапі фінансового розвитку підприємства, коли задоволені його потреби в реальних інвестиціях;

– надає можливість здійснювати зовнішнє інвестування в Україні та за її межами;

– надає підприємству змогу швидше й дешевше реалізувати конкретні стратегічні цілі свого розвитку;

– уможливлює вкладення підприємством коштів у безризикові та спекулятивні інструменти, і в такий спосіб здійснювати свою інвестиційну політику як консервативний або агресивний інвестор;

– потребує мінімум часу для прийняття управлінських рішень порівняно з реальними інвестиціями (проектами);

– вимагає активного моніторингу й оперативності ухвалення рішень під час здійснення фінансових інвестицій, оскільки фінансовий ринок має високі коливання кон'юнктури.

Нині особливої актуальності набуває проблема розвитку саме інвестиційної діяльності в період трансформації галузей економіки України.

Провідні науковці розглядають гірничо-металургійний комплекс (ГМК) як базову експортно-орієнтовану галузь, що забезпечує потреби всіх галузей економіки України в металопродукції як основного конструкційного матеріалу. Основною сировинною ланкою комплексу є підприємства гірничодобувної галузі, що забезпечують видобуток, збагачення та агломерування залізних,

марганцевих і хромітових руд. Гірничорудна підгалузь України забезпечує чорну металургію вихідною сировиною і насамперед, залізною рудою. Чорна металургія є базовою галуззю господарства України: підприємства, що використовують чорні метали, забезпечують близько 40 % валютних надходжень в країну [3].

Підприємства Криворіжжя: ПАТ «Північний гірничо-збагачувальний комбінат», ПАТ «Центральний гірничо-збагачувальний комбінат», ПАТ «Інгулецький гірничо-збагачувальний комбінат» - це комбінати, визнанні в Європі із закінченим циклом підготовки доменної сировини – залізорудного концентрату, окатишів та іншої залізорудної сировини.

Група «Метінвест» об'єднує зазначені підприємства і уявляє собою інтегровану компанію, що має дивізіонну структуру побудови бізнесу, що найбільшою мірою відповідає поставленим базовим принципам: забезпечувати інвестиційну привабливість і прозорість корпоративної структури.

Але в період трансформації вітчизняної економіки у більшості підприємств ГМК, у тому числі, й гірничорудної підгалузі, погіршилися техніко-економічні та фінансові показники господарської діяльності, а ключовою проблемою такого стану є значне вичерпування розвіданих запасів, зниження їх якісних характеристик, ускладнення гірничогеологічних умов розробки в результаті тривалої й інтенсивної експлуатації родовищ, зношеність основних фондів. І одним із напрямків подолання такої тенденції є збільшення частки фінансових інвестицій у розвиток підприємств ГМК.

Однак, як заявляють провідні світові фінансові інститути, однією з важливих проблем низької активності інвестиційного ринку в Україні є певний рівень недовіри потенційних інвесторів до фінансової звітності та економічної інформації, що надаються українською стороною. Зазначені документи не лише не дозволяють приймати рішення про фінансування, але й не дають змогу оцінювати ефективність отриманих пропозицій. Тому вітчизняні системи обліку, аналізу, аудиту, що пов'язані з фінансовими інвестиціями, вимагають удосконалення.

Питання щодо методики оцінки, організації і ведення обліку фінансових інвестицій розглядаються в працях І.О. Бланка, С.Ф. Голова, З.В. Задорожного, С.Я. Зубілевич, Я.Д. Крупки, В.М. Пархоменка, А.А. Пересади, В.С. Рудницького, В.В. Сопка та ін. Організаційні аспекти обліку та інформаційного забезпечення фінансового інвестування досліджуються в працях провідних зарубіжних вчених: Р. Адамса, В.Д. Андрєєва, Е.А. Аренса, Н.П. Баришнікова, В.В. Бочарова, П.І. Камишанова, В.В. Ковальова, Дж. К. Лоббека, О.В. Соловйової, Дж. К. Робертсона. Проте залишається невирішеною низка питань, пов'язаних з адаптацією світових принципів і підходів щодо оцінки й обліку фінансових інвестицій до вітчизняних умов господарювання. Новими для вітчизняної практики є питання документального оформлення,

реєстрації фактів фінансового інвестування, відображення інвестиційних процесів у звітності.

А як відомо, обліковий процес (в тому числі й облік фінансових інвестицій) на підприємстві починається з його організації.

На наш погляд, доцільною є думка науковців, які констатують, що організація бухгалтерського обліку - це система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. її призначення - удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці [4].

Покращення аналітики та оперативності бухгалтерського обліку залежать від раціональної організації як бухгалтерського обліку, так і функціонування облікового апарату.

Організація праці облікового апарату - це комплекс науково обґрунтованих організаційно - технічних заходів, що забезпечують виконання облікового процесу. Вдало здійснена організація праці облікового апарату дозволяє удосконалювати документацію, документообіг, реєстрацію операцій на рахунках бухгалтерського обліку, доцільніше використовувати робочий час облікових працівників.

Порядок організації і ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [5].

Концептуальними основами організації бухгалтерського обліку є :

– безперервність його ведення з дня реєстрації до ліквідації підприємства;

– відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, документування та збереження документів покладено на власника або уповноваженого органа, що здійснює керівництво підприємством;

– самостійність підприємства: у виборі організаційних та методологічних форм обліку, визначенні облікової політики, розробці форм внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій; в питаннях відокремлення підрозділів з відповідними зобов'язаннями ведення окремого обліку та звітності;

– відповідальність керівника за створення належних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення виконання ним правомірних вимог головного бухгалтера (бухгалтера) щодо дотримання правил та принципів організації облікового процесу;

– відповідальність головного бухгалтера (особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку) за: дотримання встановлених на підприємстві

єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності; контроль за безперервністю та повнотою облікового процесу; правильне відшкодування втрат від нестач, крадіжок і псування активів підприємства; перевірку стану бухгалтерського обліку в структурних підрозділах;

– відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, покладається на утворену відповідно до законодавства ліквідаційну комісію.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регламентується переліком документів, серед яких обов'язковими є положення про бухгалтерську службу, положення про головного бухгалтера, графіки документообігу тощо. Крім цього, документування бухгалтерського обліку передбачає посадові інструкції виконавцям, що розробляються безпосередньо керівником підприємства.

Структура облікового апарату, склад посад і чисельність облікових робітників підприємства залежить від стану його виробничої діяльності, складності технологічного процесу та інших чинників, які визначають обсяг облікових робіт. Слід зазначити, що гірничо - збагачувальні комбінати відноситься до підприємств з великим обсягом облікових робіт.

Всі функції ведення бухгалтерського обліку на підприємстві здійснює бухгалтерська служба, яка є самостійним структурним підрозділом підприємства і яку очолює головний бухгалтер. Регламентація діяльності бухгалтерії як підрозділу в цілому, окремих відділів та кожного працівника визначаються наступними внутрішніми документами:

– Положенням про бухгалтерську службу;
– Положенням про відділ (відповідно до структури бухгалтерії);
– Посадовими інструкціями працівників бухгалтерського підрозділу.

Робота бухгалтерії підприємства регламентується «Положенням про головну бухгалтерію комбінату».

Для розкриття основ, стандартів, правил та принципів визнання, деталізації та оцінки об'єктів обліку, які необхідно використовувати для ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності, на комбінатах затверджена та введена в дію облікова політика згідно наказу по підприємству.

Облікова політика встановлює принципи визнання та оцінки об'єктів обліку, визначення та деталізацію окремих статей фінансової звітності комбінату.

На Криворізьких гірничо – збагачувальних комбінатах використовується система my SAP ERP для комп’ютеризації облікового процесу.

Етапи її впровадження показано на рис. 1.

Стадії впровадження SAP ERP-системи

Постановка завдання й оцінка готовності підприємства до впровадження ERP-системи	Суть процесу. Оцінка апаратного забезпечення, укомплектованості персоналу та інших чинників, які можуть вплинути на успішність і терміни впровадження
Навчання працівників компанії	Суть процесу. Під час навчання працівникам компанії розповідають про стандартні можливості системи й розписують рекомендації для автоматизації бізнес-процесів. Після завершення тренінгів проводиться тестування персоналу
Моделювання	Суть процесу. Обговорення бізнес-процесів, які планується автоматизувати в новому програмному продукті. За підсумками інтерв'ю здійснюється моделювання конфігурації системи й визначається перелік необхідних модифікацій
Конфігурування (налаштування системи)	Суть процесу. Внесення до системи управління модифікацій, розроблених на попередньому етапі, перенесення довідкової інформації в систему, тестування налаштованої моделі в робочому середовищі, навчання ключових користувачів, а також внесення налаштувань
Тестування системи кінцевими користувачами	Суть процесу. Навчання кінцевих користувачів, підготовка користувальної документації і повна перевірка працездатності системи
Введення системи в експлуатацію	Суть процесу. Під дослідною експлуатацією розуміють паралельне використання нової та старої системи управління

Вдосконалення	⇨	Суть процесу. Після введення системи в промислову експлуатацію й стабілізації роботи підрозділів систему вдосконалюють і визначають необхідні доробки

Рис. 1. Етапи впровадження системи SAP

Практичне використання системи SAP ERP на підприємствах дозволяє:

– скоротити термін оборотності оборотних коштів на 12–25 %;
– знизити рівень неліквідних запасів на складі на 20-40 %;
– знизити витрати на матеріали - у середньому на 5% і більше;
– поліпшити якість сервісу і продажу продукції - у середньому на 35-40 %;
– підвищити оперативність у роботі бухгалтерсько - фінансових служб;
– у середньому знизити дебіторську заборгованість на 18%;
– загальне зниження витрат - до 20% від річного обороту підприємства [6].

Метою організації обліку фінансових інвестицій є забезпечення об'єктивної оцінки, своєчасного реєстрування та повного відображення в облікових регістрах операцій, пов'язаних із фінансовими інвестиціями, можливістю узагальнення інформації про такі операції у звітності з метою забезпечення інформаційних потреб зацікавлених осіб, а також з порядком їх внутрішнього аудиту та аналізу з метою уможливлення зростання ефективності інвестиційної діяльності підприємства.

На нашу думку, організація обліку фінансових інвестицій повинна передбачати:

– забезпечення обґрунтованої класифікації операцій із фінансовими інвестиціями;
– вірну оцінку фінансових інвестицій на дату здійснення та дату формування балансу;
– організацію своєчасного і правильного документування операцій із фінансовими інвестиціями (формування переліку облікових номенклатур);
– організацію аналітичного та синтетичного обліку у системі рахунків в облікових регістрах (впорядкування переліку облікових номенклатур);
– організацію підсумкового обліку в облікових регістрах, Головній книзі та формування фінансової звітності;
– організацію проведення інвентаризації цінних паперів;

– організацію внутрішнього контролю (аудиту) за доцільністю надходження, оцінкою, нарахуванням та одержанням відсотків за інвестиціями, а також реалізацією фінансових інвестицій.

Основою організації обліку фінансових інвестицій є економічно обґрунтована класифікація, яка полягає у спроможності інвестором реалізувати свою стратегію на фінансовому ринку. Як правило, класифікація фінансових інвестицій проводиться з метою визначення терміну вкладення та методів їх обліку.

Фінансові інвестиції за строком інвестування коштів поділяються на поточні (короткострокові), довгострокові й безстрокові. До поточних й довгострокових інвестицій відносять: боргові цінні папери (купонні й процентні облігації, ощадні, депозитні сертифікати, векселі тощо); до безстрокових - акції й фінансові інвестиції за методом участі в капіталі асоційованих або дочірніх підприємств.

Важливим етапом організації обліку фінансових інвестицій є їх оцінка, яку здійснюють за різними методами залежно від способу їх придбання, на дату балансу та вибуття.

Оцінку фінансових інвестицій доцільно проводити на кожному етапі їх обліку у інвестора:

1 етап – первісна вартість;

2 етап – переоцінена вартість (справедлива, амортизована, за методом участі у капіталі);

3 етап – чиста вартість реалізації.

Ми вважаємо, що на гірничо – збагачувальних підприємствах особлива увагу бухгалтерів має приділятися дієвій організації первинного, поточного та підсумкового обліку операцій з фінансовими інвестиціями.

Юридичним документом, який оформлюється під час придбання фінансових інвестицій, є договір. Підставою для здійснення записів в облікових регістрах щодо операцій придбання або продажу цінних паперів є касові ордери (придбання фінансових інвестицій за готівку), платіжне доручення, виписка банку з поточного рахунка. Але на практиці мають місце випадки, коли придбання фінансових інвестицій здійснюється за матеріальні та нематеріальні цінності, що обов'язково обумовлюється сторонами під час підписання договору. Підставою для здійснення відповідних записів в обліку будуть такі документи: Акт приймання - передачі об'єктів основних засобів, Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, видаткова накладна тощо. Підставою для відображення в обліку суми амортизації дисконту чи премії є бухгалтерська довідка - розрахунок.

По кожному пакету придбаних цінних паперів складається реєстр у якому зазначається: найменування емітента, номінальна вартість цінного паперу,

купівельна вартість, номер, серія тощо, загальна кількість, дата купівлі, дата продажу.

В цілому, організація аналітичного і синтетичного обліку повинна уможливити отримання інформації про фінансові інвестиції в розрізі видів придбаних цінних паперів за кожним об'єктом інвестування, за географічним принципом, за прибутковістю здійсненних вкладень, терміном їх погашення.

Гірничо – збагачувальні комбінати складають фінансову звітність, яка містить повну, правдиву і неупереджену інформацію про стан активів, зобов'язань і капіталу та результати діяльності.

Слід наголосити, що для забезпечення цих вимог головний бухгалтер підприємства повинен організувати і виконати завершальні роботи перед складанням фінансової звітності.

Послідовність цих робіт має бути такою:

1. Вивчення працівниками бухгалтерій нових нормативно - правових документів, змін і доповнень до чинних документів, які стосуються структури і порядку складання й подання звітності.

2. Підготовка головним бухгалтером наказу по підприємству про інвентаризацію активів і зобов’язань підприємства з урахуванням вимог Положення № 879 [7].

3. Перевірка і уточнення показників звітності на предмет їх порівнянності.

4. Доцільно здійснити переоцінку активів, зобов’язань.

5. Узгодження доходів і витрат звітного періоду.

6. Завершення записів на рахунках аналітичного обліку та складання в необхідних випадках оборотних відомостей по окремих субрахунках до синтетичних рахунків.

7. Завершення записів в Головній книзі і складання по синтетичних рахунках зведеної сторінки Головної книги при журнальній формі обліку або оборотно - сальдової відомості для упевненості дотримання подвійного запису.

8. Заповнення фінансової звітності за формами, передбаченими Міністерством фінансів України згідно додатків 1, 2 до НП(С)БО 1 [8].

Слід зауважити, що згідно з НП(С)БО 1 фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності складають підприємства, які відповідно до законодавства зобов'язані їх застосовувати, а також ті, які прийняли таке рішення (закріплене в обліковій політиці) самостійно. ПАТ «Півн ГЗК», ПАТ «ЦГЗК» відносяться саме до таких підприємств.

9. Перевірка взаємоузгодженості показників фінансової звітності в межах окремих форм і між різними формами згідно Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 11.04.2013р. № 476.

10. Розглядання і затвердження річної фінансової звітності.

11. Подання фінансової звітності з супровідним листом адресатам згідно з Порядком представлення фінансовій звітності № 419 (зі мінами від 17.06.2015р.) [9].

Отже, організація обліку фінансових інвестицій має охоплювати процес від первинної реєстрації економічної інформації до складання звітності. Основним фактором, який впливає на ведення обліку фінансових інвестицій є період їх утримання та можливість реалізації в будь-який момент часу, відповідно до чого інвестиції поділяються на довгострокові і поточні та обліковуються на різних синтетичних рахунках. Тому вище викладена організація обліку фінансових інвестицій забезпечить формування необхідної інформації для потреб управління.

Список використаних джерел:

1. *Про інвестиційну діяльність: Закон України [від 18.09.1991р. № 1561] [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua*
2. *Пересада А.А, Шевченко О.Г., Коваленко Ю.М., Урванцева С.В. Портфельне інвестування [Текст]: навч. посіб. / Авт. кол.: А.А. Пересада, О.Г. Шевченко, Ю.М. Коваленко, С.В. Урванцева – К.: КНЕУ, 2004. – 408 с.*
3. *Ступнік М.І. Стан і перспективи розвитку підземних гірничих робіт у Криворізькому басейні / М.І. Ступнік, В.О. Калініченко, В.О. Колосов // Розробка родовищ: щоріч. наук.- техн. зб. – Д.: ТОВ «ЛізуновПрес», 2013. – С. 223 – 228.*
4. *Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. / Авт. кол.: Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейєр, О.А. Наумчук, І.О. Власова. – К.: Вид-во ЦУЛ, 2011. – 561с.*
5. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України [від 16.07.1999 р. № 996-XIV] [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/Zak_basa/Z996/*
6. *SAP R/3. [Електронний ресурс].- Режим доступу : http://erpexpert.com.ua – Назва з екрана.*
7. *Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [від 2.09.1014р. № 879] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http//zakon3.rada.gov.ua/>*
8. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Текст]: [затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02. 2013 р. № 73]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http:// zakon3.rada.gov.ua>*

9. *Порядок подання фінансової звітності: Постанова КМУ [від 28.02.2000р. № 419]. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// zakon3.rada*.gov.ua/>

НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ТА НАПРЯМКИ ВИРІШЕННЯ

ШЕНДРИГОРЕНКО М.Т.
кандидат економічних наук,доцент, доцент кафедри обліку та аудиту ДонНУЕТ імені Михайла Туган – Барановського
КУЗЬМЕНКО А.А.
студент групи ОА-13, ДонНУЕТ імені Михайла Туган – Барановського

Сучасний період розвитку економіки визначається суттєвим зростанням значення наукових досягнень і новітніх інформаційних технологій та інтелектуальної діяльності, основним джерелом яких є творча праця.

Нині нематеріальні активи є могутнім важелем економічного розвитку суспільства. Саме нематеріальні активи дедалі більше перетворюються на провідний чинник економічного зростання, радикальних економічних зрушень, стають головним важелем у формуванні високого рівня конкурентоспроможності.

Фундаментальні питання бухгалтерського обліку нематеріальних активів досліджували як вітчизні, так і іноземні науковці : Р.С. Каплан, Д.Р. Нортон, Р.О. Мірошник, О.С. Бондаренко [1]., А.А. Клименко, О.П. Колумбет, Груздова Т.В. [2], А.Н. Козирєв, В.Л. Макаров, Р. Рослендер, Р. Фінчем, Н.М. Ткаченко [3]. Проте, визнаючи значний доробок провідних науковців, слід зазначити, що сучасні умови господарювання передбачають вирішення нових завдань з організації і методики обліку нематеріальних активів. Зокрема, до дискусійних питань щодо обліку нематеріальних активів слід віднести: невизначеність категорії інтелектуальної власності, гудвілу; проблеми класифікації нематеріальних активів тощо.

Проведені дослідження економічних джерел інформації дозволяють констатувати, що нині є багато різних визначень авторів поняття «нематеріальні активи». Погляди науковців з цього приводу узагальнено у таблиці 1.

Отже, нематеріальні активи - це немонетарні активи, які не мають матеріально-речової форми та можуть бути ідентифіковані. А в свою чергу, монетарні активи - це грошові кошти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей, зокрема, фінансові

вкладення, дебіторська заборгованість. Всі інші активи є немонетарними. До немонетарних активів належать запаси, обладнання, офісні меблі та інші активи, для яких характерна певна матеріальна форма, тобто, дані активи не підпадають під визначення нематеріальних. Прикладами немонетарних активів, що не мають матеріальної форми є: товарні знаки, патенти, ліцензії, комп'ютерні програми, авторські права тощо [4].

Основними ознаками нематеріальних активів є відсутність матеріально-речової форми; використання протягом тривалого часу; здатність бути корисними підприємству; висока ступінь невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку завдяки їх використанню.

Таблиця 1

Підходи різних авторів до визначення поняття «нематеріальні активи»

Нематеріальні активи – це …	Автор визначення, літературне джерело
1	2
НМА – основне джерело стійкого створення вартості .	Р.С. Каплан, Д.Р. Нортон
НМА – цінності, які належать підприємству, не є фізичними матеріальними об’єктами, уособлюють цінність у своїй фізичній суті, але мають вартісну та грошову оцінку завдяки можливості використання й отримання від них доходу.	Р.О. Мірошник
Зробили внесок у розробку та удосконалення механізмів оцінки НМА. Два види оцінки: експертна і бухгалтерська.	О.С. Бондаренко, А.А. Клименко, О.П. Колумбет, І.І. Криштопа
Визначили первісну вартість НМА для початкової оцінки та розробили порядок визначень первісної вартості в залежності від видів НМА та способів їх надходження на підприємство .	О.П. Колумбет, О.С. Бондаренко, А.А. Клименко
НМА з точки хору креативної економіки являють собою підсистему капіталу організації і є частиною інтелектуального капіталу .	Н.А. Трофімова
НМА – це актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується банком/підприємством з метою використання у своїй діяльності понад один рік в адміністративних цілях або надається в лізинг(оренду) іншим особам .	Н. Литвин
Поняття ІК(інтелектуального капіталу) набагато ширше за нематеріальні активи, які виступають лише незначною його частиною. Зміст НМА жорстко регулюється правовими документами і бухгалтерськими стандартами .	А.Н. Козирєв, В.Л. Макаров
ІК – це новий актив, якого раніше не було, тому не співпадає з нематеріальними активами, ні с гудвілом.	Р. Рослендер, Р. Фінчем
Умовна вартість об’єктів промислової і інтелектуальної	Н.М. Ткаченко

власності, а також інші майнові права .	
Необоротні активи, що не мають речовинної форми, забезпечуючи здійснення всіх основних видів його господарської діяльності .	И.А. Бланк

Більшість нематеріальних активів мають відповідний матеріальний носій (наприклад, диск є матеріальним носієм комп'ютерної програми, аркуш паперу є носієм угоди про авторські права). Проте матеріальний носій в даному випадку є вторинним щодо інформації, яка на ньому зберігається.

Нематеріальний актив є ідентифікованим. Ідентифікований актив - це придбаний актив, який на дату придбання відповідає певним критеріям:

– оцінка активу може бути достовірно визначена;

– у майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигід, тобто він може сприяти надходженню на підприємство (прямо або опосередковано) грошових коштів та їх еквівалентів.

Можливість ідентифікації означає, що актив можна відокремити від підприємства. Тобто, щодо конкретного об'єкта нематеріальних активів повинна існувати можливість вилучення його із сукупного майна, що обліковується на балансі підприємства, відокремлення його від інших активів і розпорядження ним.

Згідно з Податковим кодексом України нематеріальні активи — це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об’єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [5].

Таким чином, між бухгалтерським та податковим визначеннями нематеріальних активів й досі існують відмінності. Так, П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» обмежує можливість віднесення активів до складу нематеріальних, тобто нематеріальними можуть бути ті активи, які утримуються з метою використання впродовж періоду більше одного року [6].

Нематеріальні активи відображають у балансі, якщо вони відповідають установленим критеріям визнання активів. Керуючись цим визначенням, необхідно виділити критерії віднесення активу до нематеріального та порівняти їх економічний зміст у вітчизняному та міжнародному законодавстві (таблиця 2).

Таблиця 2

Критерії визнання нематеріальних активів у нормативних документах

Критерій	Економічний зміст	
	П(С)БО	МСБО
1	2	3
1.Немонетарність	Немонетарні активи – всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей (П(С)БО 19)	Всі активи крім грошових коштів та активів, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей (п. 8 МСБО 38)
2.Нематеріальність	Не містить визначення	Актив не має матеріальної форми. Матеріальний актив являється лише засобом втілення нематеріального активу, носієм інформації щодо нематеріального активу. Причому матеріальний носій має набагато меншу вартість, ніж вартість самого нематеріального активу (п. 4 МСБО 38)
3.Контрольованість	Не містить визначення	Суб’єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Необхідною умовою контролю ресурсів є наявність юридичних прав (п.13 МСБО 38)
4.Ідентифікованість	Ідентифіковані активи та зобов’язання – придбані активи та зобов’язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановлених П(С)БО 19	Актив є ідентифікованим, якщо він: 1.Може бути відокремлений, тобто, його можна відокремити або відділити від суб’єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом із пов’язаним із ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов’язанням, незалежно від того, чи має суб’єкт господарювання намір зробити це; 2. Виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб’єкта господарювання або ж від інших прав та зобов’язань (п. 12 МСБО 38)

5.Отримання економічних вигід у майбутньому	Не містить визначення	Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, заощадження витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи
6.Вартість достовірно визначена	Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (пп. 10–18 П(С)БО 8)	Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю (п. 24 МСБО 38)

Отже, порівняльний аналіз дозволив виявити, що П(С)БО 8 не містить чіткого визначення та пояснення таких термінів, як:

– ідентифікованість;
– нематеріальність;
– контрольованість;
– отримання економічних вигід у майбутньому.

Через це критерії нематеріальних активів, згідно з П(С)БО, виявляються звуженими, потребують уточнення, допускають неоднозначне трактування сутності цієї економічної категорії [6].

Потрібно також порівняти критерії невизнання нематеріальних активів у національному та міжнародному законодавстві. Так, не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

1. згідно з П(С)БО:

– витрати на дослідження;
– витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
– витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
– витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
– витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок;

2. згідно з міжнародними стандартами:

– етап дослідження;
– етап розробок;
– внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, перелік клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти.

У цілому, критерії невизнання об’єктів нематеріальними активами у національному та міжнародному законодавстві відрізняються лише в частинах: «витрати на підготовку та перепідготовку кадрів», які в міжнародних стандартах однозначно відносяться до організаційних витрат і не потребують додаткових пояснень, та «витрати на рекламу та просування продукції на ринку», тому що в міжнародних стандартах витрати на рекламу та маркетинг також є витратами періоду [7].

Окремо необхідно зауважити щодо невизнання нематеріальними активами витрат на створення торгових марок. У практичній діяльності підприємств, якщо на торгові марки отримано свідоцтво про виключне право власності, вони фактично є нематеріальними активами і можуть бути об’єктами продажу, оренди, ліцензування. Однак у процесі узгодження національних стандартів із міжнародними до П(С)БО 8 були внесені зміни, що розширили перелік витрат, включивши до них витрати на створення торгових марок без обмежень та коментарів. Однак відбулося викривлення трактування міжнародними стандартами термінів «бренд» та «назва бренду». Під терміном «бренд» потрібно розуміти саме маркетингові витрати. Згідно з МСБО 38 не визнаються нематеріальними активами витрати на внутрішньо генеровані бренди, які не можна достовірно оцінити та відділити від вартості гудвілу, створеного всередині компанії. Якщо ж індивідуальну справедливу вартість активів можна достовірно оцінити, активи можна визнавати нематеріальними за умови, якщо їх можна ідентифікувати та вони мають визначені строки корисної експлуатації.

Важливим етапом дослідження є побудова науково обґрунтованої класифікації нематеріальних активів. Так, для цілей бухгалтерського обліку всі нематеріальні активи поділяються на 6 груп, передбачених п. 5 П(С)БО 8. Для цілей податкового обліку Податковий кодекс України також розділяє нематеріальні активи на 6 груп (пп. 145.1.1), на сьогодні класифікація нематеріальних активів для обох видів обліку збігається.

Водночас міжнародні стандарти, на відміну від національних, не наводять групування нематеріальних активів за певними ознаками.

Таким чином, можна зробити висновок, що групування нематеріальних активів пооб’єктно згідно з П(С)БО 8 робить класифікацію більш чіткою і структурованою, але вводить певні обмеження [6].

Однак на сучасному етапі розвитку суспільно-економічних відносин нематеріальні активи потребують ще більш чіткої економічної класифікації та однозначного трактування у законодавчих актах.

Для бухгалтерського обліку П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" передбачено поділ нематеріальних активів на декілька груп (таблиця 3).

Таблиця 3

Класифікація об'єктів нематеріальних активів

Група	Об'єкт	Документальне оформлення
1	2	3
Права користування природними ресурсами – Рах. 121	Право користування надрами. Право користування іншими ресурсами природного середовища. Право користування геологічною та іншою інформацією про природне середовище	Дозволи на користування надрами чи іншими ресурсами природного середовища, а також, геологічною та іншою інформацією про природне середовище
Права користування майном – Рах. 122	Право користування земельною ділянкою (крім правёа постійного користування). Право користування будівлею. Право на оренду приміщення. Інші подібні права	Установчий договір про здійснення внеску до зареєстрованого (пайового) капіталу у вигляді права користування. Акт приймання-передачі прав. Відповідний договір про придбання прав. Витяг із Державного реєстру речових прав на нерухомість
Права н комерційні позначення – Рах. 123	Право на торгові марки (знаки для товарів і послуг). Право на комерційні (фірмові) найменування. Інші подібні права	Свідоцтво про реєстрацію виключного права на знак для товарів та послуг
Права на об'єкти промислової власності – Рах. 124	Винаходи. Корисні моделі. Промислові зразки. Сорти рослин. Породи тварин. Компонування (топографії) інтегральних мікросхем. Комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау. Захист від недобросовісної конкуренції	Свідоцтво про державну реєстрацію авторського права на інтелектуальну власність, стосовно винаходів, корисних моделей, промислових зразків. Державна реєстрація сортів рослин у службі з охорони прав на сорти рослин Міністерства агропромислової політики
Авторське право та суміжні з ним права – Рах.125	Право на літературні, художні, музичні твори. Право на комп'ютерні програми. Право на фонограми, відеограми. Право на передачі (програми) організацій мовлення. Інші подібні права	Авторські права не потребують державної реєстрації. Права виникають у момент створення твору (самостійно автором, або на замовлення з повною передачею авторських прав замовнику). Реєстрація проводиться за бажанням автора в Державній службі інтелектуальної власності

Інші нематеріальні активи – Рах. 127	Право на провадження діяльності. Використання економічних та інших привілеїв.	Суб'єкт господарювання для проведення ліцензованого виду діяльності повинен отримати ліцензію.

Також слід навести класифікацію нематеріальних активів в залежності від мети, що при цьому ставиться (таблиця 4).

Таблиця 4

Класифікація нематеріальних активів в залежності від мети

№ з/п	Класифікаційна ознака	Групування	Можливість використання
1	Термін використання	З обмеженим строком Без обмеженого строку	Використовується для цілей бухгалтерського обліку при нарахуванні амортизації
2	Ступінь ідентифікації	Ідентифіковані Не ідентифіковані	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визнання даного об'єкту
4	Ступінь правової захищеності	Захищені Не захищені	Використовується в юридичній практиці, для цілей бухгалтерського обліку з метою документального оформлення прав на даний об'єкт
5	Ступінь відчуження	Не відчужені від підприємства Не відчужені від індивіда Відчужені	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визнання даного об'єкту
6	Шляхи надходження	Отримані від інших суб'єктів Створені самим підприємством	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою визначення вартості даного об'єкту
7	Ступінь ліквідності і ризику	Низьколіквідні Високоліквідні	Використовується для цілей аналізу
8	Правова ознака	Права користування природними ресурсами і майном Права на винаходи та інші об'єкти інтелектуальної власності Права користування економічними, організаційними та іншими вигодами	Використовується для цілей бухгалтерського обліку з метою побудови системи рахунків бухгалтерського обліку

Вказані класифікаційні ознаки дозволять систематизувати нематеріальні активи в залежності від мети, яка при цьому ставиться. Зокрема, для цілей

бухгалтерського обліку пріоритетною є правова ознака, яка передбачає групування нематеріальних активів за трьома видами: права користування ресурсами та іншим майном; права на здійснення певних видів діяльності; права на об'єкти інтелектуальної власності. Дана класифікація містить мінімальну кількість класифікаційних одиниць, що значно полегшує роботу бухгалтера і є простою для використання. Разом з тим вона досить точно характеризує всі види нематеріальних активів [8].

Отже, на основі узагальнення підходів вітчизняних і зарубіжних наукових шкіл до визначення сутності нематеріальних активів доведено, що нематеріальні активи як економічна й облікова категорія характеризується такими основними взаємообумовленими і взаємопов'язаними компонентами, як: відсутність матеріально-речовинної (фізичної) структури; корисність в реалізації цілей по виробництву продукції (наданню послуг, виконанню робіт) і в управлінні самою фірмою (підприємством); можливість отримання прибутку не тільки в певний момент часу, а й у майбутніх періодах господарської діяльності.

Дослідження економічної категорії нематеріальних активів виявило, що сутність нематеріальних активів проявляється в тому, що вони є одним із видів ресурсів підприємства які являють собою різні права і привілеї, в тому числі отримані за рахунок інтелектуальної діяльності об'єкти інтелектуальної власності, що дають можливість власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою одержання додаткових економічних вигід порівняно з конкурентами. Маючи нематеріальну природу, вони стають відчутними лише в процесі виробництва та реалізації продукції і тільки в поєднанні із засобами, предметами праці та робочою силою, адже саме в такій сукупності проявляється ефект від їх використання. Об'єктами нематеріальних активів є не самі патенти, промислові зразки, корисні моделі, товарні знаки, програми та ін., а права на їх використання.

Відсутність єдиних методологічних засад класифікації нематеріальних активів призводить до неузгодженості, втрати цілісності та неможливості порівняння відображених у бухгалтерському обліку нематеріальних активів. Для вирішення цих питань узагальнено критерії класифікації нематеріальних активів, які дають змогу класифікувати об'єкти нематеріальних активів залежно від поставленої мети.

Список використаних джерел:

1. *Проскуріна Н.М. Проблеми та шляхи удосконалення обліку нематеріальних активів / Н.М. Проскуріна, В.В. Сьомченко, О.М. Бондаренко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1. – С. 115 – 119.*

2. *Груздова Т.В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності) / Т.В. Груздова // Український соціум. – 2011. – № 3. – С. 99 – 111.*
3. *Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах України: [підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец.] / Н. М. Ткаченко. – [5-те вид., допов. й переробл.] – К.: А.С.К., 2000.-784 с.*
4. *Кузик Н.П. Актуальні проблеми обліку та оцінки нематеріальних активів / Н.П. Кузик, О.А. Боярова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.afj.org.ua.*
5. *Податковий кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 зі змінами та доповненнями – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/2755*
6. *П (с)БО № 8 "Нематеріальні активи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://rada.gov.ua>*
7. *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: зміни та доповнення/ Переклад з англійської за редакцією С. Ф. Голова. - К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2008.*
8. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України [від 16.07.1999 р. № 996-XIV] [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/Zak_basa/Z996/*
9. *Бондаренко О.С. Визнання нематеріальних активів у вітчизняній і зарубіжній практиці господарювання / О.С. Бондаренко, М.С. Гончаренко // Ефективна економіка. – 2010. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua.*

ДЕФІНІЦІЯ ПОНЯТТЯ ТА КАТЕГОРІЙ ЩО ХАРАКТЕРИЗУЮТЬ СИСТЕМУ ІНТЕГРОВАНОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ПОТРЕБ БЮДЖЕТУВАННЯ

В.А. ШЕПЕЛЮК,
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського ,м. Кривий Ріг

У сучасних умовах господарювання важливу роль відіграє правильна організація управлінського обліку як основного і достовірного джерела управлінської інформації.

Різні аспекти теорії та вчення щодо організації та ведення управлінського обліку досліджували зарубіжні та вітчизняні вчені: О.С. Бородкін, Ф.Ф.

Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, К. Друрі, Н. Дж. Еквілайн, Г.Г. Кірейцев, Е. Майер, Д. Мідлтон, Л.В. Нападовська, Б. Нідлз, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, Р.Ф. Якобс та багато інших.

Управлінський облік − це багатогранній процес, який несе цінність, вдосконалює планування, проектування, вимірювання і функціонування систем будь-якої інформації, який направляє дії апарату управління, мотивує поведінку, підтримує діяльність всіх ланок підприємства, необхідних для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації. Сутність управлінського обліку, його призначення можна назвати «виробництвом» інформації для здійснення ефективного управління. Таким чином, управлінський облік можна охарактеризувати як інтегруючу систему підготовки заключної інформації і забезпечення нею різних рівнів управління з ціллю ефективного планування, контролю і покращення якості прийнятих рішень.

У своїй праці Д. Дерлоу відзначає, що "рішення – це пункт, у якому вибір робиться між альтернативними й, як правило, можливостями, що конкурують" [1, с.. 21]. На наш погляд, наявність можливості вибору між альтернативами в процесі прийняття рішення безперечна, однак конкуруючі можливості є несистематичними, і мають імовірнісний характер. Карданская Н.Л. під рішенням розуміється "певний процес, що складається з ряду окремих актів і процедур"[2, с. 29].

Д.Б. Юдин у праці під управлінським рішенням розуміє "творчий акт суб'єкта управління, що визначає програму діяльності колективу з ефективного вирішення назрілої проблеми на основі знання об'єктивних законів функціонування керованої системи й аналізу інформації про її стан"[3, с. 18].

А.В. Ігнатьєва і М.М. Максимцов пропонують під управлінським рішенням розуміти "вибір альтернативи керівником у рамках його посадових повноважень, спрямований на досягнення цілей організації"[4, с. 119].

На нашу думку можна запропонувати таке визначення категорії "прийняття управлінського рішення": прийняття рішення – це процес, який починається з констатації виникнення проблемної ситуації та завершується вибором рішення, тобто вибором дії, яка спрямована на усунення проблемної ситуації.

Важливим етапом дослідження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах є вивчення світової практики його становлення

Виділення управлінського обліку в самостійну сферу діяльності є об'єктивним за суттю. Ще в 50-ті роки XIX ст. в США та інших розвинених країнах виникла потреба в ефективній системі оперативної інформації про витрати та результати, яка відповідала б потребам апарату внутрішнього управління в багаторівневих виробничо-господарських системах [5, с. 58].

Як відзначає А.Ю. Соколов, у багатьох країнах процеси інтеграції методів управлінської бухгалтерії почалися ще у XX столітті (яскравими прикладами є

Німеччина, США, Франція, Японія) після того, як там сформувалася паритетна система управлінського обліку [6, с. 16].

У своїй праці, як зазначає Н.Н. Шляго, у країнах з традиційною ринковою економікою якщо і розробляються положення з організації та ведення управлінського обліку, як, наприклад, у США, то вони носять рекомендаційний характер і розробляються професійними організаціями [7, с. 33].

Разом з тим прихід японських систем управління в Європу і США, а також використання на практиці нових підходів до обліку витрат призвели до того, що в сучасних умовах багато компаній починають більш активно інтегрувати різні методи управлінського обліку.

В умовах посилення конкуренції на вітчизняному ринку питання про необхідність налагодження системи управлінського обліку на підприємствах для багатьох прогресивних керівників вже не постає. Підвищена увага до управлінського обліку зумовлена факторами, специфічними для сучасного бізнесу: постійне зростання концентрації капіталу; високий рівень внутрішньої та зовнішньої конкуренції; непередбачуваність інфляційних рухів навіть в країнах зі стабільними грошовими системами; значне збільшення виробничих витрат.

Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, тим самим забезпечує потреби не тільки виробництва, але й маркетингу, управління дослідженнями, Він є інформаційною базою для аналізу діяльності підприємства як з урахуванням поточних, так і довгострокових цілей. Розширюється сфера облікової діяльності, в яку включається інформація про вирішальні чинники успіху: якість, інновацію.

Таким чином,сучасний управлінський облік є системою інформаційного забезпечення процесів планування та контролю на всіх рівнях управління починаючи зі стратегії розвитку підприємства, що розробляється не на один рік керівництвом вищого та середнього рівнів управління, і закінчуючи оперативними планами (бюджетами), що складаються і контролюються на середньому і нижчому рівнях управління.

Сучасні зарубіжні та вітчизняні вчені виділять три напрями в оцінці сутності управлінського обліку [8].

Перший напрямок – загальне твердження всіх дослідників, що:

– інформація управлінського обліку призначена для використання всередині підприємства, що й обумовлює комерційну таємницю даних управлінського обліку;

– інформація управлінського обліку призначена для прийняття управлінських рішень, в чому і полягає можливість активного її впливу на процес виробництва;

– істотну частину інформації управлінського обліку складають дані про витрати.

Другий напрямок, який розробили Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел, характеризується наступними твердженнями [9]:

– управлінський облік забезпечує збір, реєстрацію, систематизацію тільки облікової інформації, тобто управлінський облік – це частина, підсистема бухгалтерського обліку;

– об'єктами управлінського обліку є тільки витрати і результати;

– інформація управлінського обліку використовується тільки для прийняття оперативних рішень;

– інформація управлінського обліку призначена для управління структурними підрозділами підприємства.

Третій напрямок, автори якого Т.П. Карпова, В.Е. Керімов та ін., визначає управлінський облік як «інтегровану систему обліку, нормування, планування, контролю та аналізу» [10], [11].

Крім того, на їх думку:

– управлінський облік відображає не тільки дані про витрати і результати, а й інші об'єкти, інформація про які необхідна для прийняття спеціальних проблемних управлінських рішень;

– інформація управлінського обліку використовується як для ухвалення оперативних (поточних), так і перспективних (стратегічних) управлінських рішень;

– інформація управлінського обліку призначена для управління як структурними підрозділами підприємства, так і підприємством у цілому і сегментами його бізнесу.

Цю точку зору підтримують С. Ф. Голов, Друрі, Т. П. Карпова, Л. В. Нападовська , Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер.

Отже, управлінський облік можна визначити як інтегровану внутрішньогосподарську інформаційну систему, головним завдання якої є інформаційне забезпечення менеджерів господарюючих суб'єктів даними про витрати і результати діяльності як всієї організації, так і її структурних підрозділів, яка призначена для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень.

Інформація, яка формується у системі управлінського обліку, необхідна для обґрунтованого прийняття управлінських рішень. Щоб передбачити, яка сама інформація необхідно керівництву, необхідно знати основні функції управління. До управлінських функцій належать: планування, контроль, регулювання, організація та стимулювання. У системи управлінського обліку здійснюється підготовка інформації, яка необхідна для організації та ведення діяльності підприємства

Необхідність побудови системи управлінського обліку на підприємствах - це ще й вимога часу, оскільки збільшується кількість підприємств, які переходять до сучасних засобів управління виробництвом, тобто управління на

базі стандарту MRP II (включає бізнес-планування, планування попиту, реалізації, виробництва, потреби у матеріальних ресурсах, виробничих потужностях, управління замовленнями клієнтів, оцінку виконання тощо.)

Рішення стосовно запровадження управлінського обліку та системи його організації повинно прийматися керівником підприємства виходячи з існуючих потреб в інформації та наявних ресурсів, що можуть використовуватися для побудови та запровадження управлінського обліку. При цьому можна обрати один із таких варіантів системи організації управлінського обліку:

- автономний управлінський облік (передбачає розроблення системи рахунків, документів і звітності управлінського обліку, що існує окремо від бухгалтерського обліку);
- інтегрований управлінський облік (передбачає застосування єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, розробляються лише спеціальні форми управлінської звітності та, за певних обставин, первинних документів).

Під системою управлінського обліку на підприємстві, як відомо, розуміють спостереження, оцінку, реєстрацію, вимірювання, обробку, систематизацію та передачу інформації переважно про витрати і результати господарської діяльності в інтегрованій системі обліку, нормування, планування, контролю та аналізу, з метою формування достатньої інформаційної бази внутрішнім користувачам і прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень. На думку Д.А. Волошиним, під системою управлінського обліку на підприємстві слід розуміти спостереження, оцінку, реєстрацію, вимірювання, обробку, систематизацію та передачу інформації переважно про витрати і результати господарської діяльності в інтегрованій системі обліку, нормування, планування, контролю та аналізу з метою формування достатньої інформаційної бази внутрішнім користувачам для прийняття оперативних (тактичних) і прогнозних (стратегічних) управлінських рішень [12].

Створення системи управлінського обліку базується на таких концептуальних підходах:

- вивчення досвіду зарубіжних країн в галузі розробки систем і методів управління підприємством, а також пошук можливостей впровадження цих методів в практичній діяльності вітчизняних підприємств з урахуванням особливостей їх виробництв;
- розробка і оволодіння нетрадиційними для українських підприємств, в тому числі бавовнопрядильних систем збору інформації про ціни, витрати, визначення фінансових результатів, методів аналізу, які створять всі умови для ефективної реалізації всіх функцій управління;
- на підставі системного підходу створити інтегровану систему обліку, яка охоплювала б всі етапи господарської діяльності і давала можливість ефективно управляти підприємством.

Отже,організацію системи управлінського обліку на підприємствах доцільно здійснювати в такій послідовності, рис. 1

Рис.1. Схема організації системи управлінського обліку на підприємстві

Організаційна структура управлінського обліку на підприємстві залежить від організаційної та виробничої структури. Організаційна структура забезпечує узгодженість окремих видів діяльності підприємства, та зусиль по виконанню основних завдань та цілей.

Управлінський облік – це інтегрована система підготовки інформації для прогнозування, планування, нормування і бюджетування витрат і доходів, їх контролю і аналізу з метою управління і вирішення проблем розвитку підприємства.

Планування, яке є найважливішою функцією управління, — дуже потужний інструмент у підвищенні ефективності підприємницької діяльності. Суть планування проявляється в конкретизації цілей розвитку всієї фірми та кожного підрозділу окремо на певний період; визначенні господарських завдань, засобів їх досягнення, термінів та послідовності реалізації; виявлення матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, які необхідні для вирішення поставлених завдань.

Планування - процес вибору цілей, процес пророкування можливих результатів при різних альтернативних способах досягнення цих цілей, а також процес формулювання конкретних задач для досягнення встановлених цілей.

У результаті поєднання функцій планування та контролю виникло бюджетування, що оптимізує процес прийняття управлінських рішень та дає можливість оцінювати наслідки цих рішень.

В контексті управлінському обліку, під бюджетом розуміється короткостроковий план, в якому відображається розподіл ресурсів. Бюджет — це кількісний план у грошовому вимірі, заздалегідь підготовлений і прийнятий до певного періоду часу, який зазвичай відображує заплановані на цей період величини доходів, витрат і капіталу, необхідні для досягнення запланованої мети. Тобто бюджет являє собою фінансовий план, який пояснює майбутні операції й оцінює очікуваний напрям дій для досягнення фінансових і оперативних цілей підприємства. Бюджет стає частиною системи управлінського контролю, оскільки фактичні результати порівнюють із плановими для вживання необхідних заходів.

Процес складання бюджетів і контролю за їх виконанням отримав назву – *бюджетування. Бюджетування* - процес планування майбутніх операцій підприємства й оформлення його результатів у виді системи бюджетів.

Поняття "бюджет" та "бюджетування", як свідчать літературні джерела та проведені дослідження, не мають однозначності та єдності підходів у трактуванні цієї категорії серед вітчизняних та зарубіжних авторів та науковців. Наприклад, Ідельменов С. В. вважає, що поняття "план" і "бюджет" є за сутністю досить близькими. У нашій країні найчастіше використовується поняття "план", а в англійській мові – поняття "бюджет", а вся процедура планування називається бюджетуванням. Хорнгрен І. Т. та Дж. Фостер [13] розглядають бюджет не як синонім поняття "план", а як кількісне вираження плану.

Таку ж позицію займає і Стоянова О. С., яка трактує бюджет як "кількісне втілення плану, що характеризує доходи і видатки на певний період, і капітал, який необхідно залучити для досягнення заданих планом цілей". Бланк І. А. визначає бюджет як оперативний фінансовий план короткострокового періоду, що зазвичай розробляється у рамках одного року та відображає витрачання та надходження фінансових коштів у процесі здійснення конкретних видів господарської діяльності. На думку автора, доцільно погодитися з підходом Бланка І. А., оскільки його визначення найбільш точно відображає сутність цього поняття [14].

Бюджетування є комплексною системою заходів й охоплює основні сторони діяльності підприємства, а саме: виробництво, збут, фінанси, та координує їх. Причому, приймаючи управлінські рішення, на всіх рівнях менеджменту акцент ставиться на фінансовій стороні, що й надає можливості досягти таких цілей, як оптимізація витрат, максимізація прибутку, збалансованість залучених фінансових ресурсів з напрямами їх використання як

у обсягах, так і в часі, а отже, сприяє в цілому поліпшенню фінансового стану підприємства [15].

Поняття "бюджетування", якщо дослідити визначення різних авторів, трактується неоднозначно, а тому є доцільним розглянути існуючі точки зору та зняти дискусійні аспекти поняття.

Під терміном «бюджетування» Н. Адамов визначає процес підготовки, організації та контролю бюджетів з метою розробки та прийняття оптимальних управлінсь ких рішень [16].

І. Немировський розглядає бюджетування як технологію фінансового планування, обліку і контролю за використаними ресурсами, доходами та витратами компанії від певних видів бізнесу на всіх рівнях та по всім бізнес-моделям [17].

О. Красова використовує термін «бюджетний процес», який включає всі етапи від розробки та формування бюджетів до їх впровадження в практику підприємства на підставі відповідних програмно-технічних засобів [18].

Бабіченко В. В. [19] під бюджетуванням розуміє процес складання бюджетів підприємства на основі взаємозв'язаних прогнозних розрахунків, які визначають доходи і витрати і сприяють ефективному управлінню фінансовими ресурсами, оперативного фінансового планування з використанням різноманітних взаємозв'язаних «прогнозів», які визначають об'єм доходів і напряму витрат підприємства і сприяють ефективному контролю і управлінню виробництвом і реалізацією продукції.

На думку Долішня Т. І. [20] бюджетування – це сучасна управлінська технологія, яка дає змогу аналізувати прогнозовані й отримані фінансові показники з метою обґрунтування прийняття управлінських рішень.

Шумило Ю. О. [21] визначає бюджетування − оперативне фінансове планування на підприємстві в розрізі центрів відповідальності, що забезпечує управління доходами, витратами, фінансовими результатами на основі використання бюджетів.

О.М.Калініна, вказує, що «бюджетування – це метод управління оборотним капіталом спрямований на виконання короткострокових завдань …» [22, с. 15-16]. Однак, слід звернути увагу на те, що бюджетування – це певний процес, управлінська технологія, і тому не можна його трактувати як метод управління. Це пояснюється тим, що під «методом» розуміють як конкретний прийом чи спосіб [23, с. 21]. Крім цього, наведений вище автор розглядає бюджетування як метод управління оборотним капіталом, у той час, коли бюджетування охоплює всі активи й пасиви підприємства в цілому, як у короткостроковому періоді, так і в довгостроковому.

На думку Черепа О. Г. [24] бюджетуванням прийнято називати процес складання бюджетів підприємства, в результаті якого відбувається об'єднання та координація планування, обліку, аналізу, управління діяльністю підприємств

з метою забезпечення найоптимальніших фінансових результатів, а також контролю за його виробничою та фінансово-господарською діяльністю.

Декілька інший погляд на бюджетування пропонують Є. Добровольский, Б. Карабанов і Г. Боровков та Т Карпова: «бюджетування – це управління підприємством за допомогою короткострокових бюджетів, що відповідають за реалізацію стратегії, ефективність виробничо-фінансової діяльності і за зворотній зв'язок в системі управління» [25, 26].

А. Тилов, К. Щиборщ також пропонують представляти бюджетування як управлінську технологію, але об’єктом управління у них є бюджети: «бюджетування – інтегрована система розробки бюджетів, поточного контролю за використанням прийнятих бюджетів, обліку відхилень фактичних показників від бюджетних і аналізу причин відхилень» [27]; бюджетування – процес підготовки, організації і контролю бюджетів з метою розробки та прийняття оптимальних управлінських рішень [28, с.8].

Таким чином, аналіз трактовок поняття бюджетування показав, що автори мають різні думки щодо суті поняття, представляючи його як:

- технологію (управлінську (складання, корегування, контролю результатів компанії), фінансового планування, розподілу ресурсів, планування і контролю грошей);
- процес чи їх сукупність (підготовки бюджетів, планування, організації, контролю діяльності);
- метод чи методологія (планування, розподілу ресурсів);
- інструмент (розподілу ресурсів, розробки бюджетів, контролю за витратами).

Отже, у сучасній фінансовій теорії та практиці роль та місце бюджетування можна розглядати у двох аспектах. У вузькому значенні це поняття уособлює підсистему управлінського обліку, яка має цільове скерування, а завдяки цьому відповідні завдання та функції, а також складові елементи: об'єкти, методи та організаційні форми. У більш широкому розумінні бюджетування – це інформаційна система управління фінансово-грошовими потоками всередині підприємства на базі функціонування центрів відповідальності.

Бюджетування невід'ємно пов'язане з інформаційним забезпеченням управління господарською діяльністю підприємства. Водночас інструменти управління повинні бути узгоджені з особливостями і засадами бюджетування. Це стає базисом побудови оперативних і стратегічних планів щодо господарювання підприємства та їхньої реалізації.

Система бюджетування, як і будь-яка інша система, характеризується сукупністю складових елементів, які внаслідок своєї взаємодії зумовлюють оптимальну організацію людей, процесів та технології у відповідності до сформованих бюджетів з метою реалізації заданої стратегії.

Ціль бюджетування:

- здійснення періодичного планування.
- забезпечення координації, кооперації і комунікації.
- змусити менеджерів кількісно обґрунтовувати їхні плани.
- забезпечення наочності у впливі витрат на діяльність підприємства.
- створення основи для оцінки і контролю виконання.
- мотивація працівників за допомогою орієнтації на досягнення мети організації.
- виконання вимог законів і контрактів.

Бюджетування є дієвим інструментом управління підприємством з огляду на оперативність, достовірність, якість інформації наданої управлінцям, але за умови раціональної, науково обґрунтованої організації процесу бюджетування та ефективного використання інформації системи

Організаційні аспекти процесу бюджетування наведено на рис.2.

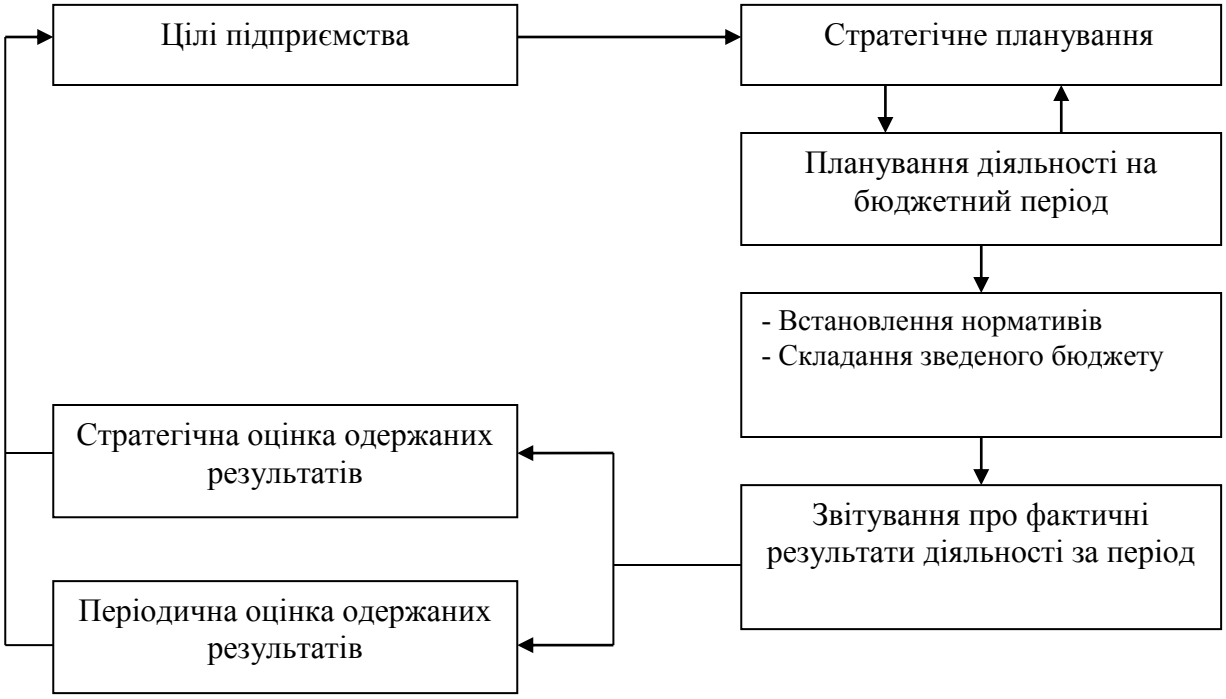


Рис.2. Організаційні аспекти процесу бюджетування

До основних характеристик бюджетування можна віднести:

- короткостроковість (до одного року);
- внутрішню спрямованість;
- високий рівень конкретизації;
- тісний взаємозв’язок з контролем та аналізом відхилень.

Основними функціями бюджетування є:

- регулювання фінансових компетенцій (визначення потреби у фінансових ресурсах, необхідних для досягнення поставлених цілей окремими підрозділами підприємства);
- прогнозування (в бюджетах знаходять свій фінансовий вираз майбутні операції підприємства);
- координації (наявні та мобілізовані фінансові ресурси повинні спрямовуватися і досягнення цілей, які визначені у стратегії розвитку підприємства);
- мотивації (виконання бюджетних показників є критерієм ефективності діяльності окремих осіб, структурних підрозділів тощо).

Система бюджетування на підприємстві базується на концепції центрів і обліку відповідальності.

Облік за центрами відповідальності у своїх працях розглядали багато вчених: Р.А. Алборов, М.А. Бахрушина, Ф.Ф. Бутинець, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, Р.С. Каплан, В.Є. Керимов, Л.В. Нападовська, В.О. Ніколаєв, В.В. Сопко, В.Ф. Палій, А. Хіггінс, які науково обґрунтували та дали визначення поняття «центр відповідальності», обгрунтували переваги та недоліки ведення бухгалтерського обліку витрат за центрами відповідальності з метою покращення системи управління підприємством. Зазначені автори розглядали теоретичні та практичні аспекти обліку за центрами відповідальності, однак теоретично не вирішеним і практично не апробованим залишається питання організації та впровадження обліку за центрами відповідальності на великих підприємствах хлібопекарської галузі, які з розвитком ринкової економіки набувають розповсюдження в Україні та світі.

Значний внесок у вирішення питань, пов’язаних з організацією обліку витрат за центрами відповідальності, зробили відомі українські і російські вчені-економісти: П.Й. Атамас, А.А. Жамойда, В.Б. Івашкевич, Й.В. Канак, В.О. Ластовецький, С. Левицька, Ю.А. Мішин, В.З. Папінко, С.М. Петренко, Н.І. Попова, Л.О. Сухарева, К.А. Ягмур та ін.

В економічній літературі можна виділити різні погляди на вирішення даного питання. Так П.Й. Атамас [29, с. 340], розглядають «центр відповідальності» як структурний підрозділ або елемент підприємства, що містить центри витрат та місця їх виникнення

На думку Бутинець Ф. [30] Центр відповідальності – це визначена частина господарської діяльності підприємства, характерними рисами якої є відповідальність конкретної посадової особи за контроль та виконання певних показників

Вчені С.Ф. Голов і Є.П. Яковлєв підкреслюють, що центр відповідальності – це сфера або сегмент діяльності, в межах якої встановлена персональна відповідальність менеджера [31,32].

Функціональне призначення центрів відповідальності М.С. Пушкар і Ю.С. Цаль-Цалко розкривають в напрямі управління собівартістю продукції, а центрів витрат – з її калькулюванням [33; 34, с. 255-256].

Центр відповідальності - це сфера діяльності, у межах якої встановлена персональна відповідальність менеджера за показники діяльності, які він зобов'язаний контролювати.

Облік відповідальності - система обліку, яка забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центра відповідальності. Створення й функціонування системи обліку по центрах відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;
- складання бюджету для кожного центру відповідальності;
- регулярне складання звітності про виконання;
- аналіз причин відхилень і оцінка діяльності центру.

Бюджети повинні дати керівникам компанії можливість провести порівняльний аналіз фінансової ефективності роботи різних структурних підрозділів, визначити найбільш кращі для подальшого розвитку сфери господарської діяльності, напрямку структурної перебудови діяльності компанії (згортання одних і розвитку інших видів бізнесу) і т.п.

Ефективна система обліку за центрами відповідальності ґрунтується на таких принципах, рис.3.

Принципи системи обліку за центрами відповідальності

- менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їхнім контролем;
- менеджери беруть участь у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься їхня діяльність;
- менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та їхніми підрозділами мети;
- чітка визначеність ролі обліку в системі заохочення працівників;
- звіти про виконання бюджетів складаються регулярно і використовуються практично для оцінки діяльності центрів відповідальності

Рис.3. Принципи системи обліку за центрами відповідальності

Проф. Ф.Ф. Бутинець визначає організаційну структуру підприємства як “поділ підприємства на окремі структурні підрозділи і служби (центри відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій по вирішенню завдань, які виникають в процесі виробничої діяльності, таким чином, щоб

забезпечити ефективне досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому” [30].

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дозволяють виділити чотири типи центрів відповідальності, рис.4.

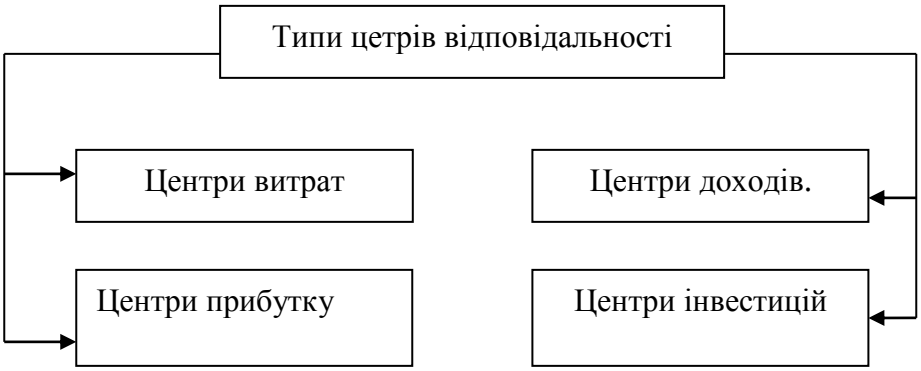


Рис.4. Типи цетрів відповідальності

Центр витрат є підрозділом на підприємстві, керівник якого відповідає тільки за витрати. Прикладом може бути виробничий цех, що не випускає кінцевої або завершеної продукції та напівфабрикатів, відділи заводоуправління, соціальні служби тощо.

Як правило, центр відповідальності за витрати пов'язаний з виконанням визначених функцій, які не мають чітко вираженого вимірника об'єму діяльності. Центри витрат можуть входити до складу інших центрів . відповідальності або існувати окремо.

Центри витрат, своєю чергою, можна поділити на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

Центр технологічних витрат — центр витрат, в якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності.

Це означає, що витрати можуть бути виражені в грошовому вимірнику, а результати діяльності — в натуральних вимірниках. При цьому можуть бути встановлені норми витрат на одиницю результату діяльності (продукції, послуг).

Типовими прикладами центрів технологічних витрат є підрозділи основного та допоміжного виробництва (цехи, ділянки, станції тощо).

Центр дискреційних витрат — центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру.

Отже, в цьому випадку відсутній прямий зв'язок між витраченими ресурсами й отриманим результатом .

Типовим прикладом центрів дискреційних витрат є науково-дослідницькі (лабораторії, полігони тощо) та адміністративні підрозділи (бухгалтерія, відділ

кадрів, відділ зв'язків з громадськістю тощо), а також частина підрозділів, що забезпечує збут (відділ реклами, дослідження ринку тощо).

Центр доходу — центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) або придбання товарів, що реалізуються, та інвестиції в активи центру.

Типовим прикладом центрів доходу є відділ продажу, відділи універмагу, регіональні представництва компаній тощо.

Такі підрозділи звичайно відповідають за обсяг продажу, але не завжди мають повноваження контролювати ціни й асортимент товарів.

При цьому керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу. Отже, йдеться не про відсутність контролю витрат взагалі, а про відсутність прямого зв'язку між витратами центру та його доходом .

Отже, фактично не існує центру доходу в "чистому" вигляді. Мова рідше йде про центр доходу та обмежених витрат.

Центр прибутку — центр відповідальності, керівник якого контролює витрати й доходи, але не контролює інвестиції в активи центру.

Більшість бізнес-одиниць у мережі діяльності компанії (ресторани, мотелі, кіоски, відділення, філії тощо) функціонують як центри прибутку.

Наявність прямого зв'язку між витратами та доходом дає керівнику підрозділу змогу контролювати прибуток .

Отже, основним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку.

Слід зазначити, що центром прибутку можуть бути не лише виробничі підрозділи або торгівельні точки. Банк може розглядати кожен департамент (позик, кредитних карток тощо) як центр прибутку, а університет — перетворити свої факультети на бізнес-школи з наданням їх керівникам відповідних повноважень, які дадуть підстави ідентифікувати їх як центри прибутку.

Центр інвестицій - це підрозділ, керівник якого відповідає за затрати і, результати інвестиційного процесу, ефективність використання капітальних, вкладень. Центром інвестицій зазвичай є компанія загалом, а також дочірні підприємства та філії, керівники яких мають широкі повноваження. Характерною особливістю центру інвестицій є прямий взаємозв'язок між інвестованим капіталом у діяльність центру та його прибутком Завдання такого центру - забезпечити максимальну рентабельність вкладеного капіталу, його швидку окупність, збільшення акціонерної вартості підприємства. Управляють затратами за допомогою операційного бюджету, звітності про його виконання, інформації про рух грошових потоків.

Концепцію центрів та обліку відповідальності вперше було сформульовано Джоном А.Хіггінсом. На початку 1950-х років вона набула значного поширення у СІЛА, а згодом і в інших країнах.

Спершу метою обліку за центрами відповідальності було посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності менеджерів різних рівнів за витрачання ресурсів.

Однак вивчення психологічних аспектів поведінки людини свідчить, що встановлення жорсткого контролю та використання його результатів як докір менеджерам змушує останніх більше часу приділяти пошукові виправдовувань власних дій, а не шляхів досягнення поставленої мети.

Тому тепер завданням обліку за центрами відповідальності є не так контроль, як допомога в організації самоконтролю, оскільки загальновідомо, що жодна людина не стане порушувати вигідні для неї умови й критерії діяльності.

Отже, в умовах сучасної економіки очевидна необхідність інтеграції методів корпоративного управління в єдину систему, котра забезпечувала б підтримку прийняття економічно зважених управлінських рішень, підвищення продуктивності праці й конкурентоздатності підприємств. Це питання не тільки ефективного управління підприємством, але й його існування в умовах жорсткої конкуренції, зокрема й на міжнародному рівні.

Для побудови ефективної системи бюджетування необхідно використовувати інтегрований підхід, який передбачає виконання всіх функцій управління: планування, організації, обліку, контролю, аналізу, мотивації, регулювання, кожна з яких зумовлює формування відповідних підсистем для прийняття дієвих управлінських рішень.

Запровадження інтегрованої системи бюджетування у діяльність корпорації дасть змогу реалізувати стратегічні ініціативи при економії ресурсів корпорації , взаємно пов'язати та скоординувати бюджети на всіх рівнях управління як за підрозділами, так і по корпорації в цілому; трансформувати стратегічні цілі у конкретні плани заходів із заданими в кількісному вираженні бюджетними показниками; розподіляти ресурси відповідно до вироблених стратегічних напрямків розвитку; розширити діапазон використовуваних показників (фінансові та не фінансові) для оцінки результатів діяльності та ступеня досягнення поставлених цілей; логічно пов’язати та оптимізувати виконання управлінських функцій на стратегічному та тактичному рівнях.

Список використаних джерел:

1. *Дерлоу Д. Ключові управлінські рішення: технологія прийняття рішень. К., Всеувито : Наук. думка, 2001. – 242 с.*
2. *Карданская Н.Л. Основы принятия управленческих решений : учеб. пособие /Н.Л. Карданская. – М. : Рус. Деловая лит., 1998. – 288 с.*
3. *Юдин Д.Б. Вычислительные системы теории принятия решений / Д.Б. Юдин. – М. : Наука, 1989. – 320 с.*
4. *Игнатьева А.В. Исследование систем управления : учеб. пособ. для вузов / А.В. Игнатьева, М.М. Максимцов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 160 с.*

5. *Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980.*
6. *Соколов А.Ю. Теория и методология управленческого учета целевых затрат : дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Соколов Андрей Юрьевич ; Казан. финансово-эконом. ин-т. – Казань, 2008. – 542 с.*
7. *Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего / Н.Н. Шляго. – СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2007. – 160 с.*
8. *Войко Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием [Электронный ресурс] / Д.В. Войко // Управленческий учет. – 2005. – № 3. – Режим доступа.* http://www.upruchet.ru/articles/2005/3/4022.html
9. *Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х.Андерсон, Д. Колдуэл. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с*
10. *Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.*
11. *Керимов В.Э. Управленческий учт : учебник / В.Э. Керимов. – М. : Дашков и Ко, 2004. – 460 с.*
12. *Волошин Д.А. Проблемы организации систем управленческого учёта / Д.А. Волошин // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 22. – С. 52–57.*
13. *Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 2003.*
14. *Бланк І. А. Фінансовий менеджмент / І. А. Бланк. – К. : Ніка-центр, 2004. – 655 с.*
15. *Бюджетирование: теория и практика : учеб. пособ. / Л. С. Шаховская, В. В. Хохлов, О. Г. Кулакова. – М. : КНОРУС, 2009. – 400*
16. *Адамов Н. Бюджетирование в коммерческой организации: краткое руководство / Н. Адамов, А. Тилов. —СПб. : Питер, 2007. — 144 с.*
17. *Немировский И. Б. Бюджетирование: от стратегии до бюджета — пошаговое руководство / И. Б. Немировский, И. А. Старожукова. — М. : ООО «И. Д. Вильямс», 2006. — 512 с.*
18. *Красова О. Бюджетирование и контроль затрат на предприятии / О. Красова. — М. : Омега-Л., 2008. — 169 с.*
19. *Бабіченко В. В. Бюджетування в системі фінансового планування (на прикладі ЗАТ транснаціональної фінансово-промислової нафтової компанії «Укртатнафта»)[Текст] : Дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / Київський національний економічний ун-т. – К., 2005. – 224 арк.*
20. *Долішня Т. І. Бюджетування як один із інструментів ефективного формування та управління витратами [Текст] / Т. І. Долішня // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 7. – С. 179-183.*

21. *Shumilo, Yu.O. (2010), "Cost management in the enterprise budgeting", Ph.D. Thesis, Money, finance and credit, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine.*
22. *Калініна О. М. Бюджетування як метод управління оборотним капіталом промислового підприємства [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О. М. Калініна ; Харків. нац. екон. ун-т. – Харків, 2007. – 22 с.*
23.. *Мельник О. Г. Формування системи бюджетування та збалансованої системи індикаторів діяльності підприємства : теоретичні засади та методичні положення (на прикладі машинобудування) [Текст] : монографія / О. Г. Мельник. – Л. : Укрпол, 2008. – 240 с.*
24. *Череп О. Г. Роль бюджету та процесу бюджетування в управлінні підприємством [Текст] / О. Г. Череп, О. Ю. Стремидло // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2011. – № 1 (4). – С. 445-451.*
25. *Добровольский Е. Бюджетирование: шаг за шагом / Е.Добровольский, Б.Карабанов, П.Боровков. – СПб. : Питер. – 2008. – 448 с.*
26. *Карпова Т. П. Управленческий учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1998. – 350 с.*
27. *Адамов Н.А., Тилов А.А. Бюджетирование в коммерческой организации: краткое руководство. – СПб. : Питер. – 2007. – 144 с.*
28. *Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – М.: «Дело и Сервис». – 2004. – 592 с.*
29. *Атамас П.Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.*
30. *Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / за ред. Ф.Ф.Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. -Житомир: ПП «Рута», 2005. – 216 с.*
31. *Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – 4-те вид./ С.Ф. Голов – К.: Лібра, 2008. – 704 с.*
32. *Яковлєв Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю.П. Яковлєв. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.*
33. *Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М.С. Пушкар – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.*
34. *Цал-Цалко Ю.С. Управлінський облік: Підручник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз, Н.І. Цегельник. – Житомир: ПП «Рута», 2015. – 476 с*

ОСНОВНІ ВІДМІННОСТІ В ПРИНЦИПАХ ОБЛІКУ МІЖ МСФЗ (IAS/IFRS) ТА ЗПБО США

С.Б. ШИПІНА
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку, фінансів та оподаткування,
ПВНЗ «Інститут ділового адміністрування», м. Кривий Ріг

Процеси стандартизації бухгалтерського обліку на регіональному і міжнародному рівнях відбуваються паралельно один одному. У зв'язку з цим існує аспект проблеми стандартизації бухгалтерського обліку, а саме співвідношення регіональних стандартів бухгалтерського обліку, якими є ЗПБО США, і вимог МСФЗ (IAS/IFRS). Необхідно відмітити великий рівень відповідності МСФЗ (IAS/IFRS) американським стандартам, так як англо-американська модель здійснила суттєвий вплив на міжнародну систему обліку. Система міжнародних стандартів, на відміну від ЗПБО США, враховує облікову практику багатьох розвинених країн, а не лише США і Великобританії. В американських стандартах помітна тенденція до більш чіткого регулювання облікового відображення господарських операцій і меншої гнучкості для окремо взятої компанії.

Проблемні аспекти застосування МСФЗ (IAS/IFRS) та американських стандартів знайшли відображення у працях провідних вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: проф. Ф.Ф. Бутинця [1], доц. С.Ф. Голова [2], доц. В.М. Пархоменка, проф. О.М. Петрука, проф. Я.В. Соколова, проф. М.С. Пушкаря, проф. В.В.Сопка.

Сьогодні набуває актуальності дослідження характерних ознак міжнародних та американських стандартів, виявлення суттєвих відмінностей, які можуть вплинути на якість фінансової інформації та її корисність для прийняття управлінських рішень.

Протиріччя з приводу того, що має лежати в основі стандартів фінансової звітності – принципи чи правила, завжди були актуальною темою обговорення для розробників стандартів. Різноманітні точки зору зумовлені практикою, положеннями законодавчих та регулюючих органів та упередженнями кожної країни. Однак, разом із процесом становлення МСФЗ (IAS/IFRS) у якості міжнародної основи підготовки фінансової звітності та ростом значення конвергенції між МСФЗ (IAS/IFRS) та ЗПБО ці суперечки набули першочергового значення у процесі розробки стандартів.

Відмінності між двома підходами полягають у наступному: стандарти, в основі яких лежать ряд принципів, побудовані на ієрархії принципів та допускають можливість використання чітких кількісних критеріїв лише у рідкісних випадках (або зовсім виключають таку можливість), а при визначення інформації, необхідної для достовірного подання фінансової звітності,

покладаються на застосування професійного судження; стандарти, в основі яких лежать правила, характеризуються можливістю використання чітких кількісних критеріїв та положень, спрямованих на уникнення зловживань, а при використанні судження допускається більш вузька сфера його застосування. Чи стане МСФЗ (IAS/IFRS) системою, по-справжньому заснованою на принципах, залежить, головним чином, від думки та підходів всіх учасників процесу підготовки фінансової звітності, включаючи розробників стандартів, осіб, що займаються підготовкою фінансової звітності, аудиторів, користувачів фінансової звітності та регулюючих органів. Не зважаючи на те, що ЗПБО США і засновані на принципах, виникнення правил можна пояснити необхідністю осіб, що займаються підготовкою фінансової звітності та аудиторів, у більш детальних поясненнях та необхідністю регулюючих органів отримання послідовності. Основна загроза для МСФЗ (IAS/IFRS) полягає у тому, що по мірі того, як МСФЗ (IAS/IFRS) застосовують все більша кількість країн, може збільшитись необхідність у розробці та впровадженню і більш деталізованих правил.

В англо-американській науковій літературі зазначають, що стандарти засновані на певній упередженості. Тобто, неможливо повністю довіряти фінансовим директорам та необхідно контролювати їх рішення. У такій ситуації необхідною умовою стандартів, в основі яких покладено принципи, є те, що регулятори готові до того, що інформація фінансової звітності буде сформована із застосуванням професійного судження. Це також означає, що Рада з МСФЗ має переглянути основу, на якій подається розкриття інформації у примітках. Також доцільно приділяти більше уваги інформації, яку необхідно надавати у примітках до фінансової звітності і яка могла б пояснити судження керівництва разом із можливими наслідками прийнятих рішень.

У практичному відношенні важливо, що від комерційних структур нашої країни, які залучають капітал від західних інвесторів та кредиторів, останні, в свою чергу, можуть, вимагають надавати фінансову звітність у форматі ЗПБО США. Крім того, зближення українських національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стало одним із напрямів державної економічної політики, що створює умови для більш тісної інтеграції нашої країни у світове господарство, більш масштабного виходу вітчизняних підприємців на світові ринки товарів, послуг, капіталу. Цим і пояснюється зростання уваги, зокрема, і до ЗПБО США як до поширених стандартів бухгалтерського обліку, зокрема, по міжнародному фондовому ринку збільшення попиту на спеціалістів, які володіють навиками складання звітності за ЗПБО США.

У процесі розробки міжнародних стандартів був використаний найкращий досвід світових розробників стандартів. У результаті цього, міжнародні стандарти містять багато елементів із національних стандартів бухгалтерського

обліку багатьох розвинених країн світу, зокрема і США. Разом з тим, оновлений підхід до МСФЗ передбачав уникнення існуючих проблем американських стандартів; наприклад, була зроблена спроба виключити основні принципи стандартів США, сформовані під зовнішнім тиском, та покращити їх. У розрізі одного з напрямів щорічного "проекту покращення" Разом з МСФЗ постійно переглядає існуючі стандарти, намагаючись зробити їх більш якісними та змістовними у поєднанні із найкращою світовою практикою.

Перед тим, як здійснити аналіз основних відмінностей між МСФЗ (IAS/IFRS) та ЗПБО США, слід зазначити, що існує і декілька спільних рис між даними системами бухгалтерського обліку, які стосуються подання фінансової звітності, зокрема застосування принципів бухгалтерського обліку.

З метою виявлення найсуттєвіших відмінностей між ЗПБО США та МСФЗ (IAS/IFRS) компанією Ernst & Young [3] було зроблене дослідження серед 130 найбільших світових компаній щодо громадської доступності вимоги узгодження ЗПБО США та МСФЗ (IAS/IFRS), яка ставиться перед іноземними емітентами. Не зважаючи на те, що IASB та FASB здійснюють конвергенцію стандартів та докладають до цього багато зусиль, на сучасному етапі між ЗПБО США та МСФЗ (IAS/IFRS) існують майже 200 суттєвих відмінностей, які відзначили компанії, які брали участь у дослідженні.

Розглянемо сутність даних відмінностей детальніше за кожним із об'єктів.

1. Господарські операції. Найбільше відмінностей було виявлено у відображенні господарських операцій. З-поміж 258 відмінностей у господарських комбінаціях, 95, тобто 37%, мають відношення до використання певних пільг при застосуванні МСФЗ (IAS/IFRS), що пов'язано з тим, що за МСФЗ (IFRS) 1 "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності", суб'єкти господарювання можуть і не використовувати МСФЗ (IFRS) 3 "Об'єднання бізнесу", хоча на сучасному етапі даний стандарт повинен обов'язково використовуватись. 22% із загальної сукупності відмінностей стосуються визначення купівельної вартості, вони включають відмінності у даних для визначення купівельної вартості, а саме, різні критерії визнання, різні способи надання бухгалтерської інформації про розробку та дослідження активів.

Коли мова йде про придбання, у тому числі й фінансових інструментів, дати, на основі яких визначається ціна, значно відрізняються у системах ЗПБО США та МСФЗ (IAS/IFRS). За МСФЗ (IAS/IFRS), використовується дата обміну, ЗПБО США стверджують, що оцінка базується на суттєвому періоді до або після придбання, який має бути погодженим та оголошеним. Відповідно до МСФЗ (IAS/IFRS), якщо ціна придбання включатиме будь-які інші елементи витрат , сума яких може бути достовірно визначена, вони також мають бути відображені на дату придбання. За ЗПБО США випадкові витрати відображаються лише за умови відповідного управлінського рішення.

Згідно МСФЗ (IAS/IFRS)IFRS витрати на придбання, що включають також витрати на розробку та дослідження (IFRS 3), мають капіталізуватися та амортизуватися протягом корисного терміну використання активу. Відповідно до ЗПБО США , частина купівельної вартості активів, яка сплачується під час придбання, відноситься до витрат на дослідження та мають оцінюватися, виходячи за дати їх придбання. Згідно норм IFRS 3, покупець не повинен визнавати зобов'язання майбутніми витратами або іншими втратами, які можуть виникнути у результаті господарської операції. ЗПБО США дозволяють покупцю самостійно оцінювати витрати на придбання при відображенні господарської операції.

20 (8%) відмінностей стосуються відображення інтересів дочірніх компаній. Дочірня компанія зазвичай має менший акціонерний капітал та частину субординованих зобов’язань. Відповідно до МСФЗ (IAS/IFRS), при початковому придбані контрольного пакету акцій, дочірня компанія відображається за справедливою вартістю, різницю між справедливою вартістю активів та чистою їх вартістю відображають як гудвіл після придбання. За ЗПБО США лише частина активів та зобов’язань відображаються за справедливою вартістю та з одночасним відображенням гудвілу.

19 (7%) відмінностей стосуються зацікавленості покупців у визначенні справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і випадкових зобов'язань. За МСФЗ (IAS/IFRS) будь-які доходи та витрати визнаються одразу після придбання, відповідно до ЗПБО США негативний гудвіл, що виникає у результаті господарських процесів, має пропорційно зменшити вартість більшості об’єктів необоротних та нефінансових активів, що купуються. Будь-який залишок гудвілу вважається надзвичайною подією.

2. Обмін іноземної валюти. Відмінності, що стосуються обміну іноземної валюти були відзначені 82 компаніями. З-поміж 90 відмінностей, що потрапили до цієї категорії, 75 (83%) пов’язані з початком використання МСФЗ (IAS/IFRS), та МСФЗ (IFRS) 1 зокрема, відповідно до якого користувачі стандартів при першому складанні звітності мали право не використовувати МСФЗ (IAS) 21 “Вплив змін валютних курсів”. У результаті цього сукупні зміни валютних курсів для всіх іноземних операцій наближаються до нуля.

3. Нематеріальні активи. 45 відмінностей стосовно нематеріальних активів були відзначені 36 компаніями. Серед них 22 (49%) пов’язані з капіталізацією витрат на дослідження. За МСФЗ (IAS/IFRS), коли технічна і економічна здійсненність проекту може бути продемонстрована, і вказані умови є задовільними, витрати на дослідження мають капіталізуватися. Відповідно до МСФЗ, витрати на дослідження та розвиток не регулюються окремим стандартом, а відповідальність за правильне їх відображення покладається на професійне судження бухгалтера.

9 відмінностей (20%) стосуються придбання нематеріальних активів у

процесі дослідження та розвитку. За МСФЗ (IAS/IFRS), придбані у процесі дослідження об'єкти капіталізуються, якщо дані об'єкти можна визначити як нематеріальні активи. Відповідно до ЗПБО США витрати на придбання активів при дослідженнях та розробці проектів, які не мають майбутньої альтернативної вартості, зазвичай відносяться на витрати періоду.

7 відмінностей, що становлять 16%, пов'язані з капіталізацією витрат на розвиток програмного забезпечення. Аналогічно до витрат на розробку та дослідження, за МСФЗ (IAS/IFRS) витрати на розробку програмного забезпечення капіталізуються, якщо їх можна достовірно визначити та вони задовольняють всі інші умови. Відповідно до ЗПБО США, більшість витрат є понесеними у періоді витратами, для відображення яких є спеціальне роз'яснення. Використання МСФЗ (IAS/IFRS) та ЗПБО США часто призводить до відмінностей у відображенні таких витрат завдяки як індивідуальним витратам, що капіталізуються, так і спеціальній дослідницькій діяльності, яка також капіталізується.

4. Фінансові інструменти: визнання та оцінка. Відмінності щодо визнання та оцінки фінансових інструментів були відзначені 70 компаніями. З-поміж 126 відмінностей, що потрапили до цієї категорії, 26 (20%) мають відношення до відстрочених витрат, зокрема фінансових виплат. За МСФЗ (IAS/IFRS), боргові витрати зазвичай зменшують зобов'язання та амортизуються протягом терміну існування боргу. Відповідно до ЗПБО США, такі витрати іноді капіталізуються як окремий актив та амортизуються протягом існування боргу.

18% відмінностей стосуються оцінки інвестицій приватних компаній, та компаній, які не котируються на фондовому ринку. За МСФЗ (IAS/IFRS) інвестиції у акціонерний капітал оцінюються за справедливою вартістю, аж поки вона може бути визначена. У більшості випадків за ЗПБО США інвестиції у цінні папери відображаються за історичною вартістю , так як здійснити оцінку за справедливою вартістю можливо лише за умови, якщо на ринку існують певні детермінанти такої вартості та коли ціну на фондовому ринку можна ідентифікувати.

10% відмінностей стосуються страхування, гарантій і інвестиційних контрактів. МСФЗ (IAS/IFRS) дозволяють компаніям відображати активи, зобов'язання зі страхування і інвестиційні контракти з урахуванням судження бухгалтера, якщо раніше звітність таких компаній складалась за ЗПБО США. 10% з особливостей мають відношення до активів , які відображаються за справедливою вартістю незалежно від отриманих прибутків чи збитків. За МСФЗ (IAS/IFRS), фінансові активи можна класифікувати на чотири категорії: ті, що відображаються за справедливою вартістю при доходах та збитках; ті, що утримуються для майбутніх інвестицій; позики та дебіторська заборгованість; доступні для продажу активи. За ЗПБО США категоріями фінансових активів є цінні папери, якими торгують, цінні папери для майбутнього обігу; цінні

папери, доступні для продажу. Решта 6% відмінностей мають відношення до господарських операцій з цінними паперами.

5. Оренда. 49 компаніями було відзначено 61 розбіжність у відображенні лізингових операцій, 62% яких стосуються майбутніх прибутків від продаж та лізингових угод. МСФЗ (IFRS) 17 „Оренда” вимагає, щоб орендні операції та операції з продажу відображались одразу, коли ціна продажу дорівнює справедливій вартості. Якщо ціна продажу нижча за справедливу вартість, будь-які доходи або витрати повинні визнаватися одразу, крім тих, які компенсуватимуться за рахунок майбутніх нижчих за ринкові орендних платежів, у випадку яких втрати амортизуватимуться пропорційно до орендних виплат за період корисного використання. Якщо ж ціна продажу вища справедливої вартості, відмінність між ними має амортизуватися протягом періоду корисного використання активу. Американський стандарт 28 “Бухгалтерський облік продаж та оренди” вимагає, щоб будь-які доходи у результаті орендних операцій відстрочувались та визнавались пропорційно до загальної орендної плати протягом строку орендного договору.

6. Формування резервів та непередбачувані події. 74 компанії відзначили відмінності у відображенні резервів та непередбачуваних обставин. 36% з них пов’язані з реструктуризаціями та раннім виходом на пенсію, так як критерії визнання резервів за МСФЗ (IFRS) та ЗПБО США є різними. 15% відмінностей пов’язані з дисконтуванням резервів. МСФЗ (IAS) 37 “Резерви, умовні зобов’язання та умовні активи” вимагає враховувати фактор знецінення грошей при формуванні резервів.За ЗПБО США дисконтування є можливим лише у випадку, коли сума зобов’язань та платежі є фіксованими та їх можна достовірно визначити.

14% відмінностей стосуються відображення пенсійних зобов’язань. Хоча правила відображення пенсійних зобов’язань є схожими в обох системах обліку, існують певні розбіжності щодо їх оцінці у випадках, коли відбуваються зміни в оцінці витрат або коефіцієнтах дисконтування.

14% відмінностей стосуються формування резервів за обтяжливими контрактами, здебільшого орендними договорами. Згідно IFRS резерв потрібно формувати, коли контракт вважається обтяжливим. Відповідно до ЗПБО США резерв можливо сформувати лише за умови, якщо є документальне підтвердження обтяжливості контракту.

7. Визнання доходів. 35 компаній сформулювали 46 відмінностей при визнанні доходів, 12% яких стосуються передплат. IFRS не надають особливих правил відображення передоплати, при цьому використовуються загальні правила визнання доходів. За ЗПБО США передоплата, у тому числі і безповоротна, визнається відвантаженою продукцією або наданими послугами. 11% відмінностей у визнанні доходів стосуються регулювання ціноутворення. За FAS 71 суб’єкт господарювання обліковує регульовані активи (зобов’язання) а

відображає збільшення або зменшення ціни з урахуванням регулюючого органу. IFRS не має такого правила.

9% відмінностей стосуються ініціативних заохочень продавців. За IFRS з метою комерційного заохочення відображаються додаткові зобов'язання перед покупцями. Відповідно до. ЗПБО США стимулювання визнаються лише у випадках їх зазначення у контракті.

8. Визнання витрат. Одним з найбільш важливих елементів фінансової звітності є витрати. Сутність витрат в ЗПБО США відрізняється від концепції, закладеної в МСФЗ (IAS/IFRS), в системі російського та українського обліку. Розуміння сутності витрат, методів їх оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності дозволить уникнути помилок та викривлень при аналізі фінансових показників діяльності компанії.

Передусім, слід зазначити, що витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання ресурсів у процесі господарювання.

Під економічними витратами розуміють "затрати втрачених можливостей", тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів.

Розглянемо підходи до тлумачення витрат в економічній літературі.

1. Перший підхід базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Даний підхід переважав у розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва і в бухгалтерській сфері. Типовим тлумаченням витрат виробництва за даного підходу є наступне: витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції.

2. Другий підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів та альтернативність варіантів їх застосування. Даний підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції [4, с. 571].

Порядок визнання, оцінки та розкриття інформації про такий елемент фінансової звітності як витрати дещо відрізняється у вітчизняній та зарубіжній системах бухгалтерського обліку.

Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", витрати відображаються в

бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Визнання витрат здійснюється за наступних умов: 1) зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), 2) можливості достовірної їх оцінки. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами [5].

Разом з цим, передбачено ряд операцій, які не визнаються витратами і відповідно не включаються до звіту про фінансові результати, зокрема, платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь, комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

На відміну від російського Положення бухгалтерського обліку (ПБУ) 10/99, який регулює порядок визнання та оцінки витрат організації у російському бухгалтерському обліку та звітності, норми, які регламентують порядок обліку витрат, містяться в ЗПБО США в різних фінансових стандартах.

В цілому, американські стандарти є більш деталізованими порівняно з МСФЗ (IFRS/IAS), російськими положеннями бухгалтерського обліку (ПБУ), українськими П(С)БО, відповідно, вони є більш чіткими з точки зору порядку застосування. ЗПБО США представляють собою достатньо велику за обсягом нормативну базу, яка включає безпосередньо самі стандарти фінансового обліку, різного роду пояснення, бюлетені, які випускаються Радою зі стандартів фінансового обліку (FASB).

Основні принципи бухгалтерського обліку за ЗПБО США викладені в шести Концептуальних положеннях (FASB Concepts Statements), які представляють собою систему основних положень, що дозволяють досягти узгодженості між різними стандартами фінансової звітності. В Концептуальних положеннях надається опис сутності і функцій фінансового обліку, цілей складання фінансової звітності та її елементів, а також якісних характеристик фінансової інформації. Основні визначення при цьому понять "доходи", "витрати", "збитки" наведені в Концептуальному положенні 6 "Елементи фінансової звітності" (FASB Concepts Statement 6 "Elements of Financial Statements") [6]. Згідно параграфу 81 зазначеного документу, витрати представляють собою зменшення активів та або прийняття зобов'язань у результаті здійснення основних видів діяльності, тобто реальне або очікуване вибуття грошових коштів або еквівалентів.

Витрати представляють собою використання або споживання товарів (робіт, послуг) у процесі отримання доходів. Під витратами розуміємо тільки вибуття або використання активів або виникнення зобов'язань у ході здійснення

основних видів діяльності компанії. Якщо ж витрати виникають у результаті окремих та несистематичних видів діяльності, тобто не відносяться до основних, то вони визнаються збитками. Збитки відрізняються від витрат також тим, що виникають у результаті фактів господарської діяльності, не пов'язаних з процесом отримання прибутку, тобто з неперервним процесом створення компанією товарів та послуг протягом визначеного проміжку часу. Збитки показуються у звітності на нетто-основі (тобто без податків), а витрати формуються з врахуванням податків.

Прикладом збитків є витрати, пов'язані зі зміною вартості матеріально-виробничих запасів, валютних курсів, нарахуванням штрафів, пені, неустойки.

Всі витрати можна поділити на активи та інші витрати (в тому числі відкладені), а також збитки. Як правило, вибуття грошових коштів відображається як витрати, а більшість витрат є активами.

В ЗПБО США під витратами розуміють складову частину повного прибутку.

Повний прибуток (Comprehensive income) – це інвестиції від власників за визначений період у результаті здійснення фінансово-господарської діяльності. До складу повного прибутку не включаються зміни у власному капіталі. Взаємозв'язок між доходами та повним прибутком може бути проілюстрований наступним чином:

Чистий прибуток (Net Income) = Доходи – Витрати + Інші доходи – Збитки ± Кумулятивний ефект від змін у відображенні ФГД;

Повний прибуток (Comprehensive income) = Чистий прибуток ± Доходи та збитки, які включаються до повного прибутку, але не включаються до чистого прибутку.

Під активами в системі ЗПБО США розуміють можливі майбутні вигоди, які отримуються або контролюються компанією в результаті здійснених фактів господарської діяльності.

У Концепції МСФЗ під активом розуміється ресурс, який контролюється компанією та може приносити економічні, а не власне економічні вигоди.

Крім активів в обліковій практиці за ЗПБО США існують подібні з ними за деякими характеристиками витрати, які можна віднести до групи відкладених витрат. Основна їх особливість полягає в тому, що хоча компанія і несе витрати, придбаваючи або використовуючи активи, вони самі по собі активами не є. Сутність активу полягає в тому, що він приносить майбутню економічну вигоду, а не в тому, що компанія понесла витрати на його придбання. Компанія може отримати активи без понесенння витрати у випадках, наприклад, їх безоплатного отримання або отримання дивідендів у вигляді майна.

Виникає відповідне питання, чи можна визнати витрати у вигляді активу, якщо існує невизначеність відносно отримання майбутньої економічної вигоди або періоду її отримання. Наприклад, може бути відомо, що вигода має короткостроковий характер або період її отримання не визначений.

Відповідно до SFAC 5 [7], витрати представляють собою затрати чи інше використання активів або прийняття зобов'язань (або і те і інше) протягом періоду у зв'язку з доставкою або виробництвом товарів, наданням послуг чи здійсненням іншої діяльності, що представляє собою безперервну діяльність організації.

Під "визнанням" в ЗПБО США розуміється процес включення елемента звітності (активу, зобов'язання, доходу, витрат та ін.) у фінансову звітність. Будь-який елемент визнається у звітності при виконанні чотирьох умов (критеріїв визнання):

– він відповідає визначенню, вказаному у положенні 6 "Елементи фінансової звітності";

– він може бути оцінений;

– він є релевантним, тобто інформація про нього може вплинути на рішення користувачів звітності;

– інформація про елемент може бути перевірена, є достовірною та нейтральною.

Витрати нараховуються після визнання доходів відповідно до вищевикладених принципів і зіставляються з цими доходами згідно принципу відповідності, що говорить про те, що витрати повинні нараховуватися за той же період, що і доходи, які вони приносять.

Розрізняють наступні категорії витрат:

– Прямі витрати (витрати на реалізовану продукцію), визнання яких безпосередньо пов'язане з визнанням доходів. Ці витрати безпосередньо здійснюються з господарськими операціями для отримання цих доходів.

– Витрати періоду відображаються протягом облікового періоду (наприклад, заробітна плата адміністративного персоналу).

– Розподілені витрати – витрати, що здійснюються разово і розподіляються раціональним і систематичним способом на періоди, під час яких вони слугують для отримання прибутку (наприклад, амортизація і страхові витрати) [8, с. 143-144].

Як правило, витрати та збитки визнаються у звітності у той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва товарів (робіт, послуг). Споживання може бути визнане напряму або шляхом співставлення з доходами, які визнані у тому ж періоді, наступним чином:

1. Собівартість товарів (робіт, послуг) співвідноситься з доходами, тобто визнається в тому ж періоді, що і доходи, які відносяться до одних і тих операцій.

2. Адміністративні та комерційні витрати визнаються, як правило, в тому ж періоді, в якому вони виникли.

В ЗПБО США застосовується концепція нарахування для визнання різних негрошових активів, зобов'язань, операцій та подій, які на них впливають.

Метод нарахувань використовує механізм "нарахування/відкладене

визнання” (accruals/deferrals) та аллокаційні процедури, які відображають доходи, витрати та збитки у відповідних періодах, показують ефективність діяльності організації, а не тільки рух грошових коштів.

Крім того, визнання в періоді виникнення характерне для витрат, які:

– не призводять до появи однозначно визначеної майбутньої економічної вигоди;

– були спочатку визнані як активи, але від яких не очікується надходження майбутньої економічної вигоди;

– раціональна аллокація яких неможлива.

Деякі витрати визнаються з використанням систематичної та раціональної аллокації.

Аллокація (allocation) – облікова процедура розподілу та віднесення сум відповідно до плану або розрахункової формули. Це поняття є ширшим за поняття амортизації, яка є процесом періодичного зменшення визначеної суми. Зокрема, амортизацією вважається зменшення вартості активу шляхом визнання відповідних доходів. Прикладом аллокації є віднесення витрат виробництва на підрозділи або центри витрат, а потім на одиниці продукції для визначення її собівартості.

Як правило, це відбувається у випадку відсутності прямих причинно-наслідкових зв’язків між витратами та одержаним доходом. При цьому в обліку використовуються конкретні припущення про очікуваний період отримання майбутньої економічної вигоди та про зв‘язок між економічною вигодою та витратами кожного звітного періоду. Прикладом таких припущень можу слугувати:

– нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів;

– аллокація витрат на страхування майна;

– аллокація витрат на оренду майна та інші.

Оцінка витрат підприємства, визнаних у фінансовій звітності, здійснюється відповідно до Положення 5 “Визнання та оцінка у фінансовій звітності комерційних підприємств”. При їх оцінці необхідно звернути увагу на те, що за визначенням витрати – це вибуття грошових коштів (реальне або потенційне) у результаті використання або вибуття активів або прийняття підприємством нових зобов’язань. Тому для оцінки витрат застосовуються ті ж правила, що і для оцінки активів. Існує п’ять способів вимірювання (п’ять атрибутів) вартості активів:

– за історичними витратами – основні засоби та інше майно визнаються в обліку за оцінкою, яка відповідає сумі оплачених грошових коштів при їх придбанні;

– за поточними витратами – деякі матеріально-виробничі запаси обліковуються за поточною вартістю заміщення, тобто за вартістю, за якою підприємство могло б придбати такий же аналогічний актив;

– за поточною ринковою вартістю – деякі інвестиції в цінні папери оцінюються за вартістю, за якою вони могли б бути реалізовані;

– за чистою вартістю реалізації – короткострокова заборгованість та деякі

матеріально-виробничі запаси оцінюються у сумі можливого надходження грошових коштів від їх конвертування за вирахуванням прямих витрат, пов'язаних з конвертацією;

– з приведеною вартістю майбутніх грошових потоків – довгострокова дебіторська заборгованість у величині дисконтованих чистих грошових потоків, отриманих у результаті її призупинення.

Як видно, в ЗПБО США [9] до всіх видів активів застосовується не єдиний атрибут вимірювання, а різні атрибути, які визначаються FASB в конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах.

Розглянутий порядок визнання та оцінки витрат знаходить своє застосування при складанні фінансової звітності. Найбільш розповсюдженими видами витрат є наступні:

– собівартість товарів (робіт, послуг);

– комерційні та адміністративно-управлінські витрати (наприклад, витрати на утримання офісу, на ПММ, рекламу тощо);

– витрати інших видів діяльності, які не відносяться до основних;

– витрати, як носять незвичний або непостійний характер;

– збитки, пов'язані з знеціненням ділової репутації підприємства. Вони відображаються окремо у розділі прибутку від операцій, які продовжуються, відповідно до FAS 142, в якому заборонена амортизація ділової репутації, а вимагається її щорічна перевірка на знецінення;

– витрати, пов'язані з реорганізацією та іншими операціями з суттєвої зміни бізнесу підприємства;

– податок на прибуток;

– фінансовий результат (збиток) від діяльності, що припиняється (FAS 144);

– надзвичайні витрати (збитки), які виникають у результаті подій, які носять незвичайний характер. У фінансово-господарській діяльності підприємства вони мають місце порівняно рідко, наприклад, у результаті стихійного лиха.

Розглядаючи використання бухгалтерської звітності зовнішніми і внутрішніми користувачами, деякі американські дослідники вважають, що оскільки витрати рівнозначні у визначенні повного прибутку, то послідовність відображення витрат у звіті про прибутки і збитки не має великого значення для зовнішніх користувачів, як і поділ витрат на операційні, адміністративні, комерційні. Це не дозволяє забезпечити обгрунтоване прогнозування подальшого фінансового стану компанії і, відповідно, є корисним тільки для управлінського персоналу (тобто внутрішніх користувачів) для цілей управлінського обліку.

9. Виплати акціонерам. Серед 152 відмінностей щодо відображення виплат акціонерам, 33% з них стосуються використання МСФЗ (IFRS) 1 у першій редакції, згідно якого використання МСФЗ (IFRS) 2 "Виплати акціонерам" є необов'язковим для акціонерного капіталу, який був вкладений до 7 листопада 2002 року, але не пізніше нової редакції IFRS 1 січня 2005 року.

32% відмінностей пов'язані з затвердженням методу справедливої вартості у бухгалтерському обліку для відображення виплат акціонерам згідно IFRS та використання моделі дійсної вартості за ЗПБО США при затвердженні IFRS 2 та FAS 123 „Акціонерні виплати”.

Розбіжності виникають також при відображенні податків на заробітну плату та дивіденди. Згідно IFRS вони мають бути визнані у тому ж періоді, що і витрати на дивіденди. За ЗПБО США податки на заробітну плату взагалі визнаються лише при здійснені операцій з акціями.

На основі вище викладеного матеріалу можна зробити висновок, що між ЗПБО США та МСФЗ (IAS/IFRS) існують як спільні, так і відмінні риси. Основним протиріччям між двома системами стандартів є те, що стандарти ЗПБО США, в основі яких лежать ряд правил, побудовані на ієрархії принципів та допускають можливість використання чітких кількісних критеріїв лише у рідкісних випадках; стандарти МСФЗ (IAS/IFRS), в основі яких лежать принципи, характеризуються можливістю використання чітких кількісних критеріїв та положень, спрямованих на уникнення зловживань, а при використанні судження допускається більш вузька сфера його застосування. Вважаємо, що при розробці нових стандартів недоцільно засновувати їх або на принципах, або на правилах, оптимальне вирішення проблеми вбачаємо у поєднанні правил та принципів з урахуванням прийнятності їх використання при відображенні певних господарських операцій.

Список використаних джерел:

1. *Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.*
2. *Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 43-53.*
3. *Ernst & Young. Towards convergence: a survey of IFRS to US GAAP differences. – EYGM Limited, London, 2007 – 144 p.*
4. *Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів ВНЗ спеціальності “Облік і аудит”] / [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під ред. Ф.Ф. Бутинця. –*
   [8-ме видання, доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
5. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx.*
6. *SFAC 6 “Elements of Financial Statements”*
7. *SFAC 5 “Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises”*
8. *Качалин В.В. Финансовый отчет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин. – М.: Дело, 1998. – 432 с.*

9. GAAP – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles / Barry J. Epstein, Ervin L. Black, Ralph Nach, Patrick R. Delaney. – 2005

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ РОБІТ (ПОСЛУГ) ТА ЇХ ПРОБЛЕМАТИКА

ШТИК Ю.В.
кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського
ПЛИС Н.
студентка Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

Постановка проблеми. На будь-якому підприємстві, особливо в умовах жорсткої конкуренції, на перше місце ставиться результат його діяльності – прибуток чи збиток. Лише за даними бухгалтерського обліку можливо достовірно оцінити і проаналізувати результати діяльності підприємства, та як воно спрацювало в поточному періоді. Саме від достовірності і повноти отриманої інформації про діяльність підприємства, керівництвом приймається низка управлінських рішень щодо покращення роботи підприємства та розробка подальших перспективних планів.

Формування результатів діяльності, безпосередньо пов'язаний з доходами і витратами, які виникають у процесі господарювання. Тому, саме доходи і витрати є визначальними складовими фінансових результатів.

В Україні, в процесі реформування системи бухгалтерського обліку, істотних змін зазнали методологічні засади формування, обліку і відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на принципи визнання доходів та витрат. На підприємствах України організація та методика обліку, формування облікової політики майже відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, але поряд з цим існує ряд невідповідностей в окремих підходах щодо визнання доходів, що й зумовлює виникнення проблем обліку. Поряд с цим, гостро постає ряд таких питань як: різнобічность визначення поняття «дохід», проблема класифікації доходів, неповного і несвоєчасного відображення доходів у системі обліку.

Метою дослідження є формування сутності і обліку доходів від реалізації робіт (послуг) та визначення шляхів їх удосконалення.

Аналіз публікації. Питання сутності та обліку доходів досліджували як зарубіжних, так і вітчизняних, бухгалтери-практики. Проте, і на сьогодні ці питання залишаються актуальними, що створює широку платформу для їх

вивчення. Питання проблем обліку доходів та шляхи їх вирішення можна знайти у працях таких вчених: Бланк І.О., Білоусова І., Бутинць Ф.Ф., Голова С., Задородній З., Ластовецький В., Маренич Т., Подалянчук О.А., Реслер М.В., Чумаченко Н. та Шмиголь Н.М. тощо.

Викладення основного матеріалу. Отримання доходу важливе для будь-якого підприємства, оскільки дохід – це джерело подальшої діяльності підприємства, це покриття витрат на виробництво, збут та витрат, що пов'язані з наданням послуг, це забезпечення робітників і держави фінансовими ресурсами. Саме тому, дохід посідає одне с найважливіших місць в системі бухгалтерського обліку підприємства.

Поняття дохід є розповсюдженим явищем та широко застовується у сучасному світі як в теорії, так і на практиці. Категорія «дохід» була и залишається грунтовним об'єктом вивчення як на мікро- так і на макро- рівнях у різні періоди розвитку економічної думки представниками різних наукових шкіл. Поняття дохід і на сьогодні залишається складною економічною категорією. Аналіз публікацій та вчених які працюють в цьому напрямі, показали, що еволюція тлумачення поняття «дохід» формувалася під впливом думок різних економічних течій [6, стр. 124].

Сучасне трактування категорії «дохід», значно модифікувалося, проте до цього часу не набуло стійкого значення, оскільки в економічній літературі, довідникових видання, нормативних документах відсутня єдність підходів до його тлумачення. Так, у довідниковій літературі трактування доходу, сформовано з урахуванням різних підходів. Їх можна узагальнити наступним чином, дохід – це: грошові та інші цінності, одержані в результаті певної діяльності; результат виробничо-господарської діяльності, отриманий як різниця між вартістю реалізованої продукції й послуг та витратами; сплачувані власникам дивіденди або проценти, виражені у відсотках від поточної ціни цінних паперів [1, стр.167].

В Українській економічній енциклопедії надано найпоширеніше визначення доходу, де підкреслено дуалістичність цієї категорії. З одного боку дохід – різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт чи послуг) і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції. Під матеріальними витратами у цьому випадку розуміють вартість використаних у процесі виробництва матеріалів, виробів, конструкцій, палива та енергії, з урахуванням амортизаційних відрахувань, коштів на соціальне страхування та інші витрати [2]. Відповідно до такого трактування відмінність доходу підприємства та його прибутку полягає у сумі заробітної плати працівників, тобто дохід дорівнює сумі прибутку і заробітної плати працівників. З іншого

боку дохід – це гроші або матеріал, отримані від будь-якого виду діяльності (виробничої, комерційної, посередницької чи іншої).

Л.М. Бондар, та науковці в галузі економіки підприємства, дохід ототожнюють з виручкою підприємства за певний період у вигляді суми грошових коштів, що надійшли від покупців протягом цього періоду за реалізовану продукцію [3, с. 335]. О.І. Ястремський, О.Г. Грищенко – представники сфери мікроекономіки також розділяють такий підхід і трактують дохід у вигляді виручки фірми, отриманої від продажу товару на ринку або надання послуг [4, с. 665]

Т.Г. Камінська розглядає сутність поняття дохід як об’єкт вартісного виміру в бухгалтерському обліку у вигляді збільшення економічних вигод протягом звітного періоду внаслідок надходження активів і (або) підвищення їх вартості, і (або) зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу організації, за винятком внесків власників [5].

Дохід є основним джерелом покриття здійснених підприємством витрат та формування прибутку. Це один з найголовніших показників, що впливає на фінансовий стан підприємства. Підприємство отримує доходи як від звичайної діяльності, так і в результаті надзвичайних подій.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. Прикладами звичайної діяльності є виробництво та реалізація продукції, розрахунки з постачальниками, покупцями та замовниками, працівниками, податковими органами, банківськими установами тощо. До звичайної діяльності також відносять такі операції, як переоцінка вартості майна підприємства, списання знецінених запасів матеріальних цінностей, економічні санкції за порушення договірних зобов'язань або податкового законодавства та інші.

До надзвичайної діяльності підприємства відносять операції, які не відбуваються часто або регулярно і відрізняються від звичайних операцій, наприклад пожежі, стихійні лиха тощо [6, стр. 293].

Звичайну діяльність підприємства поділяють на операційну та іншу (у тому числі фінансову та інвестиційну).

Дохід підприємства від операційної діяльності складається з доходу від його основної діяльності та інших операційних доходів.

Основна діяльність підприємства пов'язана з виробництвом та збутом продукції (наданням послуг, виконанням робіт) і має забезпечувати отримання доходів, достатніх для відшкодування витрат виробництва й обігу та отримання певного прибутку.

Під час операційної діяльності підприємство, крім доходу від реалізації продукції, отримує інші операційні доходи. До таких доходів належать: отримана орендна плата за майно, надане у тимчасове користування іншим особам; дооцінка вартості запасів матеріальних цінностей, що знаходяться на складі підприємства; дохід від зростання курсу валюти, якою володіє підприємство на банківських рахунках.

Фінансові доходи підприємства включають: дохід від участі в капіталі, інші фінансові та інші доходи.

До доходів від іншої звичайної діяльності належать доходи, отримані підприємством від: реалізації необоротних активів і майнових комплексів, зростання курсу валюти, якою володіє підприємство на банківських рахунках (якщо валютні операції не пов’язані з основною діяльністю підприємства), безоплатно отриманих цінностей, дооцінки вартості основних фондів тощо [6, стр. 293].

Схематично класифікацію доходів за видами діяльності зображено на рис.1.1

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, залежить від того, чи може бути достовірно оцінений результат операції. Якщо оцінити результат від надання робіт (послуг) можна, то дохід визначають виходячи зі ступеня завершеності операції із надання послуг на дату балансу. Якщо дохід від надання робіт (послуг) достовірно оцінити не можна й не існує ймовірність відшкодування зазначених витрат, то він не визначається, а згадані витрати будуть витратами звітного періоду [7].

Результат операцій із надання послуг може бути оцінений тільки за таких умов: можлива достовірна оцінка доходу; є ймовірність надходження економічних вигід від надання послуг; можлива достовірна оцінка ступеня завершеності надання робіт (послуг) на дату балансу; можливо достовірно оцінити витрати, здійснені для надання робіт (послуг) та необхідні для їх завершення [7].

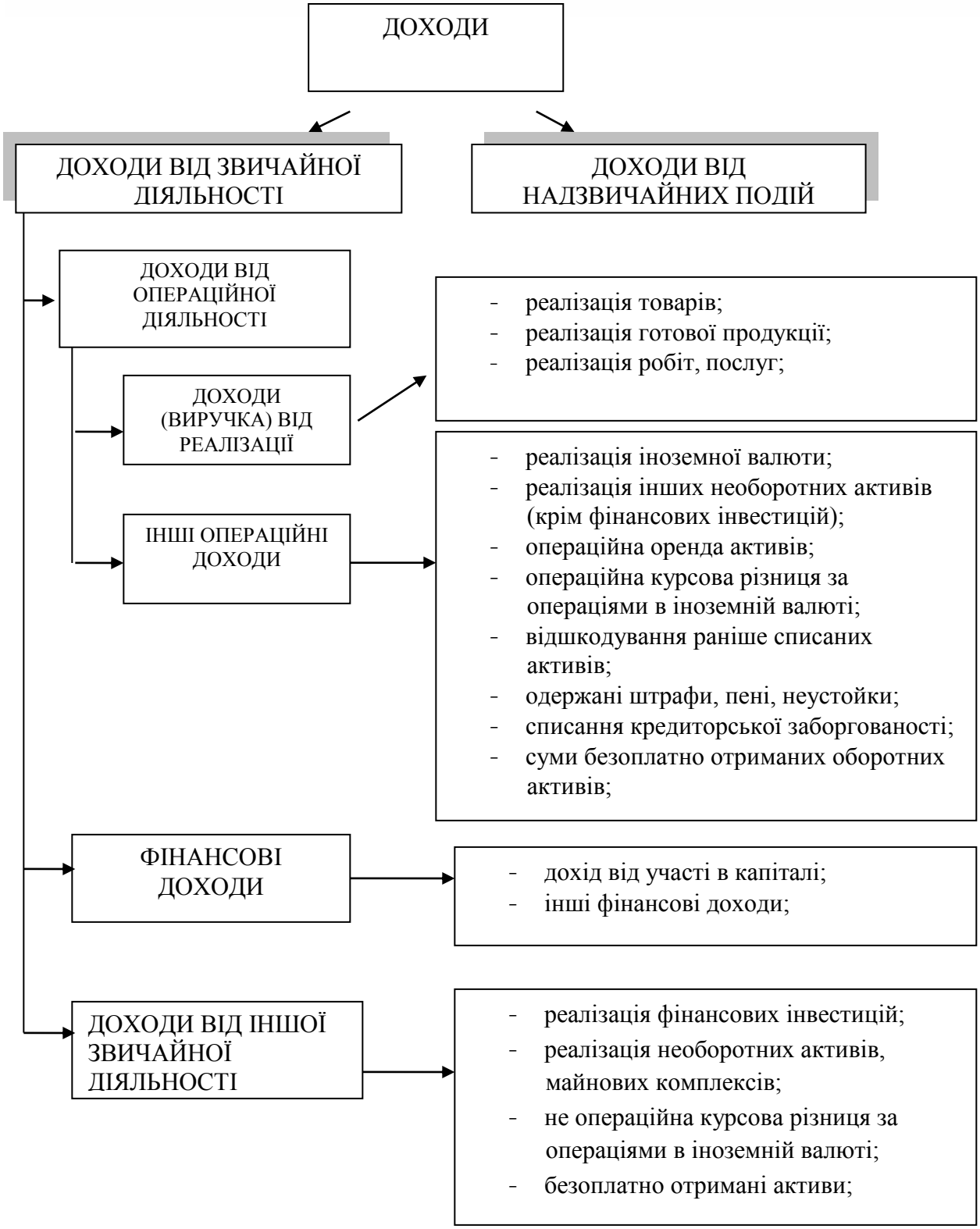


Рис. 1.1. Класифікація доходів за видами діяльності

Результат від надання робіт (послуг) може бути визнаний за наявності таких умов (рис 1.2).

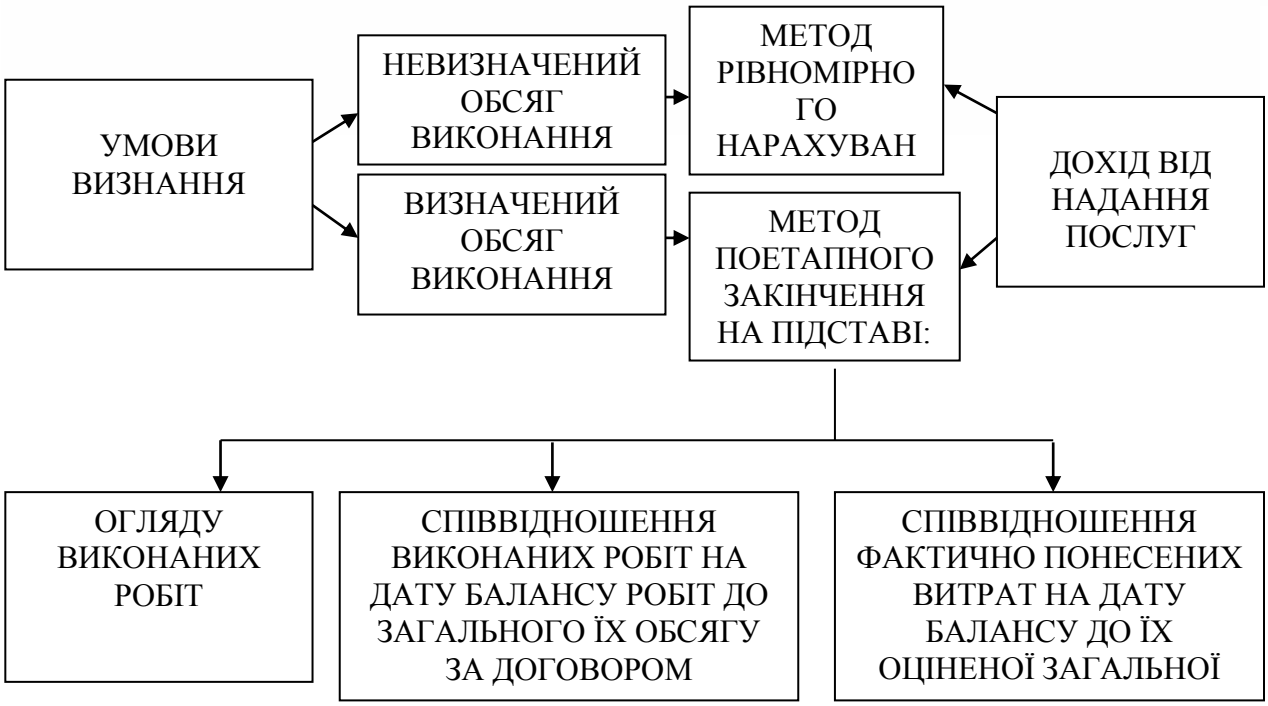


Рис.1.2 – Умови визнання доходу від реалізації робіт (послуг)

Якщо дохід (прибуток) від надання послуг не може бути правильно визначений, то він відображається в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню, а якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не визнається, а вказані витрати відносяться до витрат облікового періоду. Дохід від надання послуг визначається трьома способами:

- вивченням виконаних послуг. Полягає в оцінці ступеню завершеності наданих послуг на підставі вивчення виконаних;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на визначену дату, в загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, які несе підприємство у зв'язку з наданням послуг в загальноочікуваній сумі витрат. Сума здійснених витрат на визначену дату включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату [8].

Облік доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) ведуть на рахунку 70 «Доходи від реалізації». Цей рахунок призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суми знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу. Він має такі субрахунки:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу»;
- 705 «Перестрахування».

За кредитом субрахунків 701 – 703 відображають збільшення (одержання) доходу від реалізації, за дебетом – суми непрямих податків (акцизного збору, ПДВ) та списання доходів у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Субрахунок 704 – дебетовий. За його дебетом показують вартість повернених покупцем товарів, знижки, та інші суми, що підлягають вираховуванню з доходу. А за кредитом — списання дебетових оборотів на рахунок 79.

Первинними документами, котрі підтверджують отримання доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) виступають накладні, товарно-транспортні накладні, акти приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг). Саме на їх підставі в бухгалтерському обліку відображають доход від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) [9].

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Первинними документами при обліку доходів від реалізації є розрахунок бухгалтерії.

Методологічні основи обліку доходів і відображення їх у звітності визначаються МСФЗ 18 «Дохід» і П(С)БО 15 «Дохід». Порівняння основних положень зазначених стандартів свідчить про наявність багатьох спільних моментів. Це, насамперед, стосується критеріїв визнання доходу, класифікації доходів за видами діяльності, оцінки доходів, порядку відображення у звітності тощо.

Для формування інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності в національному бухгалтерському обліку застосовують ПБО 15 «Дохід» [10], а у зарубіжному – МСБО 18 «Дохід»[11]. Порівнюючи основні положення цих стандартів можна сказати, що структура МСБО 18 є значно ширшою, ніж ПБО 15 та існують також відмінності у змісті даних положень.

Таблиця 1.1

Порівняння міжнародного та національного стандартів з обліку доходів від реалізації робіт (послуг)

Ознаки	ПБО 15 «Дохід» [10]	МСБО 18 «Дохід» [11]
1	2	3
Поняття доходу	Не розглядається. Дається ви значення, що	Дохід – це валове надходження

	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.	економічних вигод потягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників
Не визначається доходами	Не визначається доходами: суми податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії, агентськими та іншими аналогічним договором на користь комітента, принципа тощо. Не визначаються також суми:	
Класифікація доходів	Доходи класифікуються за такими групами: А) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); Б) інші операційні доходи; В) фінансові доходи; Г) інші доходи; Д) надзвичайні доходи Окрема увага приділяється визначенню доходом цільового фінансування	Передбачає наступні види доходів: А) від реалізації товарів; Б) від надання послуг; В) відсотки, роялті, дивіденди. Якщо підприємство залишає тільки незначний ризик володіння, операція вважається реалізацією
Відповідність доходів і витрат	Якщо дохід не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, які підлягають відшкодування.	Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визначаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів і витрат. Дохід не може

	Визначений дохід не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості	бути визнаний, якщо витрати не можливо достовірно оцінити; за таких обставин будь-яка все отримана за продаж товарів компенсація визначається як зобов'язання
Розкриття інформації	У фінансовій звітності наводиться (розкривається) така інформація :	
	Вказується на необхідність розкриття суми доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів і частки доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами	Не розглядається

Також у фінансовій звітності ПБО 15 «Дохід» наводиться інформація про облікову політику щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності та розподіл доходу за кожною групою доходів [10]. У МСБО 18 «Дохід» відповідно розкривається інформація про облікову політику, прийнята для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операцій, що передбачають надання послуг. Суми кожної суттєвості категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від продажу товарів, надання послуг, відсотків, роялті та дивідендів – суму доходу, який виникає від обміну товарів або послуг, що включено до кожної суттєвої категорії доходу [11].

Висновки. Узагальнюючи вище сказане, можемо побачити різнобічність визначення поняття «дохід» різними вченими та науковцями та різноманітні варіанти класифікації доходів.

Аналіз сучасної практики обліку доходів засвідчив, що сьогодні підприємства не можуть із достатнім ступенем достовірності оцінити реальний отриманий дохід за звітний період, особливо в розрізі конкретних джерел його утворення. Таким чином, інформація, що надається з цього приводу користувачам фінансової звітності, може містити суттєві помилки, а відтак призводити до прийняття неправильних економічних рішень.

Незважаючи на значну увагу, яка приділяється з боку держави та науковців питанням, пов'язаним з обліком доходів підприємства та правильного відображення їх у звітності, можна стверджувати, що чинна в Україні система обліку доходів є недосконалою і потребує реформування. Тому, пріоритетними напрямами для цього є:

- внесення змін і поправок до нормативно-правової бази;
- ефективне впровадження в облік новітніх технологій електронної обробки даних;
- вдосконалення та внесення змін в ПБО 15 «Дохід» (на основі МСБО 18 «Дохід»);
- міжнародне співробітництво в галузі бухгалтерського обліку.

Отож, вирішення питання однакового складу доходів в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності дасть змогу реально відображати склад доходів підприємства та проводити аналіз їх впливу на результати кожного виду діяльності, та забезпечити державу фінансовими ресурсами.

Список використаних джерел:

1. *Карпенко Д.В. Сучасні підходи до трактування сутності категорії «дохід» / Карпенко Д.В. // Економіка Крима . – 2013. – Вип. 7. – С. 166–171. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Users/Plis/Downloads/econkr_2013_1_35.pdf*
2. *Економічна енциклопедія / за заг. ред. С. В. Мочерного та ін.. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.*
3. *Бондар Н.М. Економіка підприємництва: навч. посіб. / Н.М. Бондар. – К.: Видавництво А.С.К., 2010. – 400 с.*
4. *Ястремський О. І. Основи мікроекономіки : [підручник] / О. І. Ястремський, О. Г. Грищенко. – К. : Т-во „Знання ", КОО, 2007. – 714 с.*
5. *Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України. – К.: Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf*
6. *Біла О.Г. Фінанси підприємств: навч. посіб. / О.Г. Біла. – Львів: «Магнолія 2006», 2012. – 383 с.*
7. *Пінчук Л.Д. Визнання доходів від надання послуг. / Пінчук Л.Д. // Все про бухгалтерський облік – 2013. – Вип. 17. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vobu.com.ua/ukr/crib_categories/question/50*

8. *Греськів Т.С. Бухгалтерський і податковий облік доходів // Держава та регіони. Сер, Економіка та підприємництво: Науково-виробничий журнал. – 2009. – № 6. – С. 66-70.*
9. *Степаненко О.І. Облік доходів від реалізації/ Степаненко О.І. // Все про бухгалтерський облік. – Вип. 26. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vobu.com.ua/ukr/crib_categories/question/20*
10. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999р. №290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999р. за №860/4153. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua*

АНАЛІЗ ПРОБЛЕМНИХ АСПЕКТІВ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

М.О. ЮНАЦЬКИЙ
кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів та банківської справи,
Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Кривий Ріг, Україна

В сучасних умовах розвитку корпоративних підприємств, для побудови ефективної інформаційної системи управління, використовується система регулювання бухгалтерського обліку на підставі: положень, інструкцій, методичних рекомендацій з ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, облікової політики. Облікова політика корпоративного підприємства залежить від політики держави в сфері бухгалтерського обліку. З метою забезпечення користувачів об’єктивною, достовірною, оперативною інформацією про діяльність підприємства необхідно дотримуватись відповідних правил, які мають бути зафіксовані у наказі та Положенні про облікову політику.

Обов’язок підприємства самостійно формувати облікову політику для потреб бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. За міжнародними правилами облікова політика пояснюється щодо конкретного об’єкта обліку, а відповідно до вітчизняного визначення терміна, сукупність таких облікових політик саме і становить єдину облікову політику підприємства.

Облікова політика є сукупністю конкретних елементів організації бухгалтерського обліку, які визначає підприємство на підставі загальноприйнятих правил з урахуванням специфіки діяльності підприємства [1].

Сучасні дослідження науковців свідчать, що формування облікової політики підприємства для для потреб управління повинні включати заходи, спрямовані на удосконалення бухгалтерського обліку, впровадженням яких не може займатися тільки бухгалтерія [2].

Тут повинні брати участь майже всі економічні і технічні відділи підприємства. Під час формування облікової політики необхідно використовувати проектні матеріали бухгалтерського обліку, тобто графіки документообігу, посадові інструкції, проекти компьютерізованого обліку, плани щодо організації бухгалтерського обліку. Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку облікова політика підприємства протягом року змінюватися не може, тому на початку року є можливість змінити облікову політику і описати зміни в наказі про облікову політику. В обліковій політиці підприємства мають бути відображені всі принципові питання щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві, тому до її формування потрібно підходити дуже відповідально й продумано, адже від того, які облікові оцінки обрано підприємством, залежить фінансовий результат підприємства, а також об'єктивність і точність розкриття інформації у фінансовій звітності.

На сьогоднішній день вітчизняним корпоративним підприємствам слід розробити облікову політику, орієнтовану на максимальне зближення з принциповими положеннями міжнародних стандартів та фінансової звітності. Для досягнення оптимальної та обґрунтованої облікової політики необхідно враховувати специфіку ведення господарської діяльності підприємства та застосовувати системний підхід. Насамперед, провести велику роботу, що включає підготовку фахівців бухгалтерських та фінансових служб.

Сучасний стан нормативного регулювання бухгалтерського обліку характеризується багаторівневістю методів відображення господарських операцій. Наявність альтернативних вирішень проблем, що виникають в обліку, дозволяє підприємству обрати найоптимальніший варіант, виходячи з особливостей його діяльності, технології виробництва, організаційних характеристик, чисельності працівників, рівня технічного забезпечення як всього підприємства, так і бухгалтерії зокрема. Вибір вирішення того чи іншого питання обов’язково повинне знайти своє відображення в обліковій політиці підприємства.

Згідно зі статтею 8 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, а також визначає:

– права працівників на підписання бухгалтерських документів;

– форми первинних документів, облікових регістрів і внутрішньої звітності як для бухгалтерського фінансового обліку, так і управлінського;

– правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;

– порядок і правила внутрішнього контролю за господарськими операціями;

– посадові інструкції для бухгалтерських працівників тощо.

При формуванні облікової політики, обов'язковим є врахування принципів ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності за НП(С)БО.

Ловінська Л.Г. зазначає, що облікова політика є важливим інструментом організаційної складової ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, та при її побудові необхідно керуватися принципами бухгалтерського обліку і враховувати основні положення МСФЗ, деталізуючи їх та надаючи однозначності багатоаспектним тлумаченням, забезпечуючи достовірність і прозорість фінансової звітності [3, с. 68-69].

В міжнародній практиці для нормативного регулювання питань обрання та застосування облікової політики, відображення внесених до неї змін та розкриття такої інформації у фінансовій звітності передбачено використання окремого стандарту – МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [4].

Існує певна проблема, оскільки МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» робить акцент на достовірності фінансової звітності та виходячи з цього допускає, що за відсутності встановлених чинними міжнародними стандартами принципів та вимог, облікову політику можна розцінювати як домовленості, національні правила та облікову практику. Тобто, дотримуючись даних вимог, зважаючи на те, що національне законодавство ґрунтується на міжнародному, бухгалтерській службі під час розробки облікової політики власного підприємства дозволяється керуватися не тільки принципами складання фінансової звітності та вимогами, які прописані в чинних нормативно-правових актах, а й своїми професійними судженнями, орієнтуючись при цьому на схожі операції, наприклад, галузеву специфіку. Але, все ж таки головне при цьому – сформувати таку облікову політику, з використанням якої фінансова звітність містила б доречну, порівнянну та зрозумілу інформацію, необхідну зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, яка достовірно відображає фінансовий стан, фінансові результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання [5].

Облікова політика є одним із способів належної організації бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності, що дозволяє в умовах невизначеності приймати рішення щодо вибору адекватного способу відображення фактів господарського життя у бухгалтерському обліку. За допомогою способів ведення бухгалтерського обліку пізнається предмет облікової політики. Предметом облікової політики є факти господарського життя підприємства, які становлять його діяльність (економічну та соціальну).

Таким чином, облікова політика фактично покликана гармонізувати соціальну та економічну політики підприємства в єдиний інформаційний простір, для прийняття рішень, що забезпечать стійкий розвиток підприємства.

Вона є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку і

фінансової звітності, та, на нашу думку, передбачає: упорядкування облікових процедур на підприємстві; надання бухгалтерському обліку планомірності та раціональності.

Проте, необхідно також мати на увазі, що облікова політика є складовою частиною фінансової звітності підприємства та її зміни повинні відображатись у примітках до фінансових звітів. Отже, саме вона дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності. Без такого регламентуючого розпорядчого документа та його додержання бухгалтерський облік не відповідатиме принципу послідовності, а фінансова звітність не буде зрозуміла користувачам.

Виявлено, що застосування облікової політики має такі визначальні особливості: 1) особи, які здійснюють організацію та ведення бухгалтерського обліку, повинні нести відповідальність за його якість; 2) облікова політика надає можливість приймати рішення щодо способу відображення у бухгалтерському обліку фактів господарського життя; 3) її необхідно формувати з огляду на регулюючі нормативні документи, принципи, судження та якісні характеристики звітності, а також з урахуванням визначених суспільством етично-моральних вимог до бухгалтера.

Таким чином, відсутність належного регулювання бухгалтерського обліку може спричинити негативні явища як для підприємства так і для економіки країни. Проте, залучення зацікавлених професійних осіб дозволить частково зменшити конфлікт інтересів користувачів фінансової звітності. Зважаючи на світовий досвід, найбільш ефективним інструментом регулювання бухгалтерського обліку є облікова політика, яка використовується суб’єктами господарювання для раціонального використовування господарської діяльності підприємства при вирішенні його конкретних завдань та реалізації функцій.

Прийнята підприємством облікова політика оформляється відповідним організаційно-розпорядчим документом – наказом, розпорядженням чи положенням та затверджується відповідно до загальноприйнятих вимог діловодства. Текст облікової політики може викладатись як у самому наказі (розпорядженні, положенні), так і бути додатком до нього.

Офіційно типової форми наказу про облікову політику не затверджено, тому підприємство самостійно встановлює методи та процедури, якими користуватиметься, ним з огляду на специфіку свого бізнесу.

Згідно п. 9 П(С)БО 6 встановлено події, за яких облікова політика може змінюватися, а саме:

1) змінюються статутні вимоги;
2) змінюються вимоги органу, що затверджує П(С)БО (якщо внесені зміни вплинули на раніше визначені методи облікової політики, то необхідно внести зміни, пославшись на відповідний наказ);

3) зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Під час розробки облікової політики слід враховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладені в НП(С)БО 1, методи та процедури, передбачені П(С)БО, норми й нормативи, встановлені законодавчими актами України.

Згідно статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» при встановленні облікової політики підприємство самостійно:

– обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та із урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;

– розробляє систему і норми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю за господарськими операціями, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

– затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

– може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства [6].

При підготовці до складання розпорядчого документу про облікову політику необхідно встановити: стратегічні орієнтири підприємства (зміна виду діяльності; розширення номенклатури продукції; розширення ринків збуту; вихід на міжнародний ринок і т.д.); фактори, що впливають на діяльність підприємства зараз чи будуть впливати у майбутньому.

При формуванні облікової політики визначальна роль належить керівнику і головному бухгалтеру. Від їх компетенції та взаємостосунків залежить успішне здійснення (провадження) облікової політики підприємства. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, має певні обов'язки, зокрема:

– забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені терміни фінансової і статистичної звітності;

– організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

– бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

– забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства [7].

Отже, на корпоративному підприємстві доцільно створити спеціальну комісію із розробки розпорядчого документу про облікову політику та, за

потребою, заключити договір з аудиторською фірмою про оцінку положень облікової політики. Створення спеціальної комісії дасть можливість інтегрувати бухгалтерський облік з іншими складовими системи управління - плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням, аналізом, контролем тощо, а також прискорити процес впровадження на підприємствах МСБО та МСФЗ.

Формуючи облікову політику, підприємства повинні дотримуватись принципу послідовності, що передбачає постійне (із року в рік) застосування принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що були обрані підприємством.

Національне законодавство передбачає відповідальність за невиконання наказу про облікову політику. Тому, зі змістом наказу про облікову політику потрібно ознайомити всіх працівників підприємства, які зобов'язані виконувати його положення. За невиконання зазначених норм розпорядчого документа на працівника покладається відповідальність, передбачена внутрішніми правилами підприємства. Крім того, недостовірне відображення подій впливає на показники фінансової звітності підприємства, а це означає внесення до неї неправдивих даних. За таке порушення стаття 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачає відповідальність – накладення штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за дане правопорушення тягне за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Зміна облікової політики можлива у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у зв'язку зі змінами в законодавстві, розробкою та застосуванням нових методів ведення обліку або суттєвими змінами в умовах роботи чи у структурі підприємства. Якщо такі зміни відбулися, то про це ґрунтовно повідомляється у пояснювальній записці до річної звітності [8].

Не вважається змінами в облікових політиках:

а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;

б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були не суттєвими [9].

Застосування зміни в облікових політиках:

а) суб'єкт господарювання має обліковувати зміну в обліковій політиці, яка є наслідком першого застосування МСБО та МСФЗ, відповідно до конкретних положень перехідного періоду (якщо вони є в такому МСБО);

б) якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику після першого застосування МСФЗ, які не містять конкретних положень перехідного періоду, застосованих до такої зміни або змін в обліковій політиці добровільно, то він застосовує зміну ретроспективно [10].

Якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно, то суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компонента власного капіталу на початок періоду, на який ця зміна впливає, за найперший поданий попередній період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалась завжди [9].

Вибрані способи ведення бухгалтерського обліку повинні застосовуватися всіма структурними підрозділами підприємства, включаючи виділені на окремий баланс, незалежно від місця їх розташування [11].

Основним економічним принципом облікової політики є забезпечення поступового економічного розвитку підприємства за рахунок максимального випуску конкурентоспроможної продукції при мінімальних витратах ресурсів. Дослідження підприємством принципів формування облікової політики та розробка найоптимальніших шляхів їх використання повинно стати основним напрямом при її формуванні та веденні.

Повністю погоджуємось, з думкою таких науковців, як Бабіч В.В. та Герасимович І.А., що підприємство повинно в процесі розробки облікової політики:

– мати розроблений робочий план рахунків бухгалтерського обліку із зазначенням рахунків і субрахунків (1-го, 2-го та інших порядків), які необхідні для ведення бухгалтерського обліку і накопичення інформації для складання фінансової звітності. Тут же можуть бути вказані і основні рахунки аналітичного обліку або ж підходи до їх визначення (інвентарні номери, номенклатурні номери тощо). Робочий план рахунків доцільно оформляти як додаток до розпорядчого документу про облікову політику;

– визначитись з формою ведення бухгалтерського обліку (новостворені підприємства її обирають, а діючі, за необхідністю змінюють);

– створити альбом первинних облікових документів для відображення господарських операцій і графік документообігу за ними (додаток до розпорядчого документу про облікову політику);

– графік проведення інвентаризації, основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів обліку в розрізі матеріально-відповідальних осіб та місць збереження цінностей (додаток до розпорядчого документу);

– розробити і затвердити положення про внутрішньогосподарський (управлінський) облік і звітність (додаток до розпорядчого документу);

– розробити і затвердити положення про внутрішньогосподарський контроль (аудит), (додаток до розпорядчого документу);

– розробити та затвердити положення про формування інформації для вирішення об'єктів бази оподаткування окремих податків і зборів та заповнення показників податкової звітності;

– скласти та затвердити перелік та порядок складання та подання фінансової, статистичної та податкової звітності (додаток до розпорядчого документу);

– вирішити інші питання, які, безпосередньо чи опосередковано, пов’язані з веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності (затвердити перелік посадових осіб, з якими підприємство повинно укласти договір про матеріальну відповідальність, перелік посадових осіб, які мають право підпису розпорядчих та інших первинних документів тощо) [12].

Облікова політика повинна визначати принципи організації та ведення системи обліку підприємства, тому її доцільно формувати з таких розділів:

– характеристика аналітичних рахунків внутрішнього плану рахунків;

– додаткові регістри аналітичного обліку та форми первинних документів, на підставі яких здійснюють операції, включно із формами документів для внутрішньої звітності;

– правила документообігу та технології оброблення облікової інформації;

– перелік операцій, що потребують додаткового внутрішнього контролю;

– методи оцінки активів та зобов'язань (у тому числі порядок застосування оцінки за справедливою вартістю та використання професійного судження при оцінці);

– порядок проведення інвентаризації;

– порядок контролю за здійсненими внутрішніми операціями;

– порядок розрахунку між філіями та іншими структурними підрозділами підприємства;

– порядок фінансування (бюджетування) структурних підрозділів;

– порядок консолідації фінансової звітності асоційованих та дочірніх компаній;

– порядок застосування в обліку принципу нарахування доходів та витрат (включно із порядком амортизації активів, створення та використання резервів, використання методу ефективної ставки відсотка);

– політика підприємства щодо роботи з цінними паперами (як придбаними, так й емітованими);

– процедури звірення та контролю (операцій, звітності тощо);

– порядок реєстрації договорів;

– інші документи та рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку [1].

Повністю погоджуємось з позицією Т.М. Сторожук, яка зазначає, що «…формування облікової політики має велике значення для підприємств різної величини, усіх форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності.

Значною мірою від уміло сформованої облікової політики буде залежати ефективність управління поточною господарською діяльністю підприємства і надзвичайно важливо – стратегія його розвитку на перспективу. При цьому потрібно зауважити, що єдиними (спільними) будуть лише вихідні положення, а надалі вона має свої особливості на кожному підприємстві» [13].

На нашу думку, формування облікової політики для потреб управління корпоративним підприємством являє собою взаємозв'язок конкретних принципів, методів, правил і способів, що застосовуються підприємством для підготовки та подання фінансової звітності, істотно впливають на оцінку і прийняття рішень зацікавленими користувачами.

Під час проведеного дослідження нами було з'ясовано, що сьогодні формування облікової політики на підприємствах України має низку проблем. Проблеми виникають вже на самому початку роботи над обліковою політикою, а саме при визначення пріоритетних напрямків побудови бухгалтерського обліку. Керівник підприємства може мати на меті різні цілі, які впливатимуть на розробку документа.

Левченко О.П. у своїй праці стверджує, що формування та дотримання прийнятої на підприємстві облікової політики є однією з важливих умов отримання достовірної інформації для відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Однак, при її формуванні на підприємствах виникає ряд суттєвих проблем, які потребують усунення [14]:

– більшість підприємств визначили свою облікову політику ще на початку реформування бухгалтерського обліку, тобто одночасно з набранням чинності Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Після цього в переважній більшості до наказів не вносилися жодні зміни, незважаючи на затвердження нових П(С)БО та внесення змін і доповнень до чинних;

– зміст більшості наказів про облікову політику не структуровано. Деякі питання формування обліку окремих об'єктів наводяться не в повному обсязі або зовсім не висвітлені;

– досить часто методи обліку обираються виходячи не з економічної обґрунтованості, інформаційних потреб та стратегії підприємства, а керуючись простотою застосування.

Основні проблеми формування облікової політики підприємства для цілей бухгалтерського обліку наведені на рис. 1.

Організація бухгалтерського обліку на корпоративному підприємстві та вибір Плану рахунків впливає на формування облікової політики. Адже бухгалтерський облік накопичує достовірну інформацію у необхідній формі для економічного аналізу, господарського планування, управління та забезпечує якісний внутрішній контроль.

Окремим проблемним питанням є дещо формальний підхід до процесу формування облікової політики підприємств. Враховуючи тенденції останніх років щодо наближення системи податкового та бухгалтерського законодавства, облікова політика перестає відігравати поверхневу роль у формування достовірної фінансової інформації, в тому числі і для складання звітності за розрахунками за податками з бюджетом.

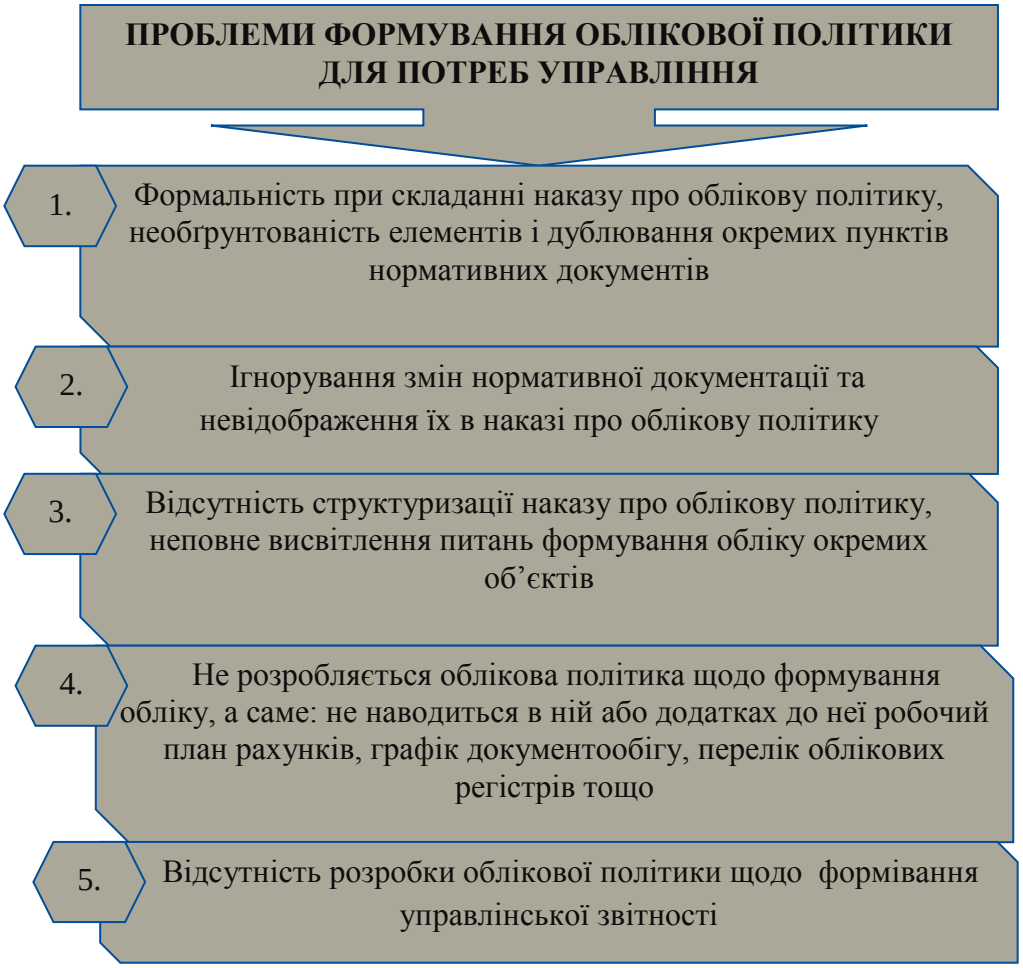


*Рис. 1. Проблеми формування облікової політики для потреб управління**
** власна розробка*

Якщо значення облікової політики недооцінюється керівником, який є відповідальним за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, то можливі негативні наслідки формального підходу до розробки облікової політики, застосування тих або інших її елементів, що вплине не тільки на величину основних показників фінансового стану, але й суттєво позначиться на процесах податкового планування, бюджетування, ціноутворення, формуванні фінансових результатів діяльності та, як наслідок, достовірності обчислення податків, які підлягають сплаті до бюджету.

Наведені проблеми необхідно врахувати при розробці заходів оптимізації облікової політики підприємств, а усунення цих проблем при формуванні облікової політики на підприємстві сприятиме обґрунтованості статей бухгалтерського обліку з метою прийняття раціональних управлінських рішень користувачами фінансової звітності.

Для попередження виникнення проблем формування облікової політики для потреб управління можна виділити такі напрями впливу:

1. Вибір інформаційної бази для побудови облікової політики – це вивчення наявних джерел щодо ведення обліку та подання звітності.

2. Визначення користувачів облікової інформації – внутрішні (керівництво підприємства, працівники бухгалтерії), та зовнішні користувачі – державні контролюючі органи, фінансово-кредитні установи та організації,

3. Обґрунтування факторів впливу, що виникають під час складання облікової політики – зовнішні та внутрішні.

4. Узагальнення сфери застосування облікової політики.

Отже, в сучасних умовах господарювання облікова політика для потреб управління є вагомим інструментом. Завдяки обліковій політиці підприємство має змогу:

– ефективно упорядкувати облікові процедури на підприємстві;

– облікова політика надає бухгалтерському обліку планомірності та цілеспрямованості;

– проварити на підприємстві методологічне та методичне відображення майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності;

– відображення в системі бухгалтерського обліку повної, об’єктивної та достовірної інформації, яка максимально адекватно розкриває діяльність підприємства для широкого кола користувачів;

– саме облікова політика дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності, крім того є складовою частиною фінансової звітності підприємства та її зміни повинні відображатися у примітках до фінансових звітів; без такого регламентуючого розпорядчого документа, як облікова політика та його додержання бухгалтерський облік не відповідатиме принципу послідовності, а фінансова звітність не буде зрозуміла користувачам.

Таким чином, застосування норм Міжнародних стандартів фінансової звітності вимагає перегляду ставлення до формування облікової політики, оскільки варіативність способів та методів визнання, оцінки, розкриття інформації про елементи звітності, передбачених в стандартах, передбачає застосування професійного судження. Осмислення значимості облікової політики для забезпечення ефективної діяльності суб’єктів господарювання сприятиме формуванню достовірної та повної фінансової інформації для задоволення інформаційних запитів широкого кола заінтересованих осіб.

Список використаних джерел:

1. *Яцишин Н. Проблемні аспекти побудови Балансу підприємства.- Галицький економічний вісник. - 2011. - №3(32).-С.34-39.*
2. *Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія / П.Є. Житний. - Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. - 352 с.*
3. *Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. - К.: ДННУ "Акад. фін. управління", 2013. -294 с.*
4. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020*
5. *Овчинніков М.О. Формування облікової політики в структурах сільськогосподарської споживчої кооперації: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.12 [Електронний ресурс] / Овчинніков Максим Олексійович. – К., 2008. – 198 с. – Режим доступу: http://www.dissercat.com/content/formirovanie-uchetnoi-politiki-v-strukturakh-selskokhozyaistvennoi-potrebitelskoi-kooperatsii*
6. *Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року, № 996-XIV(із змінами та доповненнями)*
7. *Грінчук М.С. Процес формування облікової політики підприємства/ М.С.Грінчук.- Чернівці: Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/2_KAND_2011/Economics/77378.doc.htm*
8. *Петрук О.М. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обілком / О.М. Петрук, Т.В. Барановська // Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 3. – 2005. – с. 133-152.*
9. *Боднар О.В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль процесу виробництва продукції: організація і методика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Боднар Ореста Володимирівна. – Житомир, 2012. – 190 с. – Режим доступу: http://www.eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/921*
10. *Корягін М.В. Теорія та методологія бухгалтерського обліку в системі формування вартості підприємства: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Корягін Максим Вікторович. – К., 2013. – 183 с. – Режим доступу: http://www.liber.onu.edu.ua/opacunicode/index. php?url=/notices/index*
11. *Васільєва Л. М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються / Л. М. Васільєва // Ефективна економіка. – 2013. – №6. / [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2131*

12. *Бабіч В.В., Гарасимович І.А. Основи методичних засад облікової політики та їх нормативно-правове забезпечення// ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана".-2012.-№1.-С.56-60.*
13. *Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства: сутність і призначення / Т.М. Сторожук // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка,право). – 2009. – № 3 (46). – С. 130-137.*
14. *Левченко О.П. Проблеми формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах України / О.П. Левченко // Облік і фінанси АПК. - 2010. - №4. – С.57-60.*

СТВОРЕННЯ В ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ: ФАКТИ ШАХРАЙСТВА

А.В. ДРАБАНІЧ
кандидат економічних наук, доцент кафедри менеджменту і адміністрування,
Вінницький фінансово-економічний університет

В умовах розвитку глобалізаційних процесів проблема махінацій, пов’язаних з розрахунковими операціями набула нового характеру, що призводить до значних втрат і потребує вироблення заходів щодо попередження різного роду махінацій і вчасного їх виявлення.

В Україні зявилися раніше невідомі види шахрайств, чому сприяє оцінка нововведень в обліку, пов'язана з його переведенням на міжнародні стандарти. Сьогодні в обліку слабо досліджені та науково розроблені:

- класифікація і характеристика видів спотворень в обліку, не розкриті причини їх виникнення та способи махінацій з грошовими коштами;
- систематизація фактів шахрайства в обліку, їх економіко - правова оцінка з економіко-облікових позицій;
- найбільш важливі аспекти, розробки методів виявлення шахрайства в обліку і звітності при перевірках;
- відповідність внутрішніх контролерів за не виявлення в обліку фактів шахрайства;
- методи перевірки і не обґрунтована їх процедура застосування для цілей виявлення шахрайства в обліку;
- найбільш типові види зловживань в обліку, методи їх виявлення, наслідки не виявлення і профілактичні заходи;
- застосування аналітичних процедур для виявлення фактів шахрайства в обліку.

Дослідження полягає в розробці нових методів, що дозволяють виявляти симптоми шахрайства в системі обліку.

Теоретичну і методологічну основу дослідження склали праці науковців в області контролю,ревізії, права і аудиту: Р.А. Алборова, Б.А. АманжаловоїН.П. Баришнікова, Н.Г Бєлова, С.М. Бичкової, Ю.Н. Воропаєва, М.Т.Білухи, Ф.Ф.Бутинця, Ю.А. Данилевського, М.В.Кужельного, В.Д. Ларичева, В. І. Подольського, Я.В. Соколова, В.І. Суйца, А.А. Терехової та ін.

Слід підкреслити, що шахрайство, на наші доводи тобто підробка різних фактів здійснюється не в системі звітності, а в обліку. Адже звітність складается

на підставі даних обліку, якщо там відсутні спотворення то звітність абсолютно достовірна Будь які зловживання в звітності не дають можливості превласнити гроші чи цінність.

Автором апропоновано методику аналізу, яка дозволяє своєчасно виявити симптоми зловживань в обліку. Доведенно, що аналіз - метод дослідження, який полягає у вивчені окремих сторін, властивостей, складових частин шахрайства і шарлатанства. При перевірці метою аналізу стану обліку підприємства є надання можливості контролером на основі процедур констатувати, чи є такий облік і достовірним у всіх істотних відносинах.

Свідомі дії фахівців призводять до обману держави і власників підприємств. Несвідомі дії можуть бути викликані недобросовісним ставленням до виконання службових обов'язків під час ведення обліку, що зумовлює виникнення перекручень, які в теорії і на практиці називаються помилками.

Розробка методів виявлення негативних явищ в бухгалтерському обліку при здійсненні перевірок набуває особливо важливого значення. Тут можна виділити кілька причин: захист прав власників і потенційних інвесторів; вигідність аудиту для держави; розробка методів з урахуванням спеціалізації підприємств; профілактика обліково-економічних правопорушень системою внутрішнього контролю підприємства.

Внутрішня перевірка може виявити невідповідність між даними обліку та реальним станом активів і зобов'язань, які можуть бути кваліфіковані як шахрайство або помилка.

В якості об’єктів дослідження обрано стан бухгалтерського облік переробних підприємств. Предметом вивчення є теоретичні і практичні проблеми застосування методів контролю виявлення шахрайства на підставі даних обліку .

Методи, що дозволяють встановити факти шахрайства в обліку повинні мати свою класифікацію за видами контролю та джерелами виникнення.

Зроблена спроба узагальнити досвід здійснення внутрішнього контролю підприємств, виділити прийоми, застосування яких в практиці перевірки дозволять ефективно виявляти негативні факти господарювання, причиною яких можуть бути зловживання.

Видами спотворень в обліку і звітності – є помилки, фальсифікація, маніпуляція та шахрайства.

Шахрайство та його ознаки. Шахрайством називають порушення законодавства безпосереднім або опосередкованим способом застосовуючи використання прогалин в законодавстві, що стосується порядку ведення бухгалтерського обліку. На практиці більшість шахрайств в обліку стосується фальсифікації доходів і витрат, що безпосередньо впливає на фінансовий результат підприємства в поточному або наступних періодах, касових та

розрахункових операцій, фінансових результатів. Меншою мірою шахрайства стосуються активи та пасиви підприємства 1

Науковці довели, що збиток від шахрайства, що сприяється державі, як і самим підприємствам, набагато більший, ніж збиток, нанесений пограбуваннями і крадіжками. Завдяки отриманим свободам і переходу на рейки ринкової економіки шахрайство в Україні має досить широке поле дій.

Нами виділені певні ознаки, що свідчать про можливості здійснення шахрайства на підприємстві: наявність несанкціонованих операцій;відсутність первинних документів, облікових регістрів, договірної документації тощо;необґрунтоване коливання цін в один і той самий звітний період;наявність надмірних повернень реалізованих товарів, анульованих (недійсних) продажів, безнадійних боргів та встановлення необґрунтованих фактів нестач запасів;агресивна реакція керівництва на проведення перевірок, наявність значних матеріальних винагород, що пов'язані з досягненням передбаченого рівня прибутку або продажу;керівництво підприємства та інші співробітники уникають запитань і не хочуть надати документи, що їх вимагають внутрішні контролери для перевірки;зосередження влади в руках одного або невеликої групи менеджерів та фахівців обліку.

Наведемо приклад шахрайських дій, що виявлені вченими США (табл.1)

Таблиця 1

Дослідження американських вчених проблем здійснення шахрайських дій*

Вчені США	Коротка характеристика їх досягнень
1	2
Едвін Сазерленд (Edwin H. Sutherland)2	Перший ввів визначення "злочину в білих комірцях", що означало злочинну діяльність суб'єктів господарювання та осіб, що діють від їх імені. Це визначення з часом застосовувалося до кожного фінансового і господарського злочину незважаючи на те, хто його здійснив. Важливим внеском автора для подолання "злочинів в білих комірцях" була зміна поглядів на злочини. Більшість криміналістів та соціологів вважали, що вони базуються виключно на генетичній основі, а карні злочинці породжують чергових злочинців. Автор стверджував, що потрібно вчитися здійснювати злочин, так як іншим галузям, наприклад, бухгалтерському обліку. Наука про злочин полягає в процесі комунікації з іншими особами, а схильність до злочинної діяльності не з'являється без втручання третіх осіб.
Дональд Крізі	Свою сферу дослідження зосередив на

(Donald E. Cressey)3	розтратниках. У результаті досліджень вивів гіпотезу, що люди, яким довірилися, зловживають цією довірою, коли дізнаються, що мають значні фінансові проблеми, знають, що цю проблему можна тихо вирішити, використовуючи довіру, пов'язану з посадою, а також можуть раціонально пояснити свою поведінку в цій ситуації, так, щоб узгодити свої уявлення про себе як довірену людину зі своїм образом людини, що використовує довірений їй капітал та майно. Автор гіпотези поділив фінансову проблему на шість головних підтипів, мотивів дій: порушення наданих обов'язків; проблеми, що виникають з особистих невдач; відступ від кон'юнктури; фізична ізоляція; підвищення рівня життя; відносини між роботодавцем та працівником.
Крізі (Cressey)	Вважав, що крім загальних знань особа, що зловживає, повинна бути кваліфікована в даній сфері, що дає змогу таємного здійснення шахрайства.
Стів Альбрехт (W. Steve Albrecht) 4	У 80-х рр. XX ст. провів разом з колективом анкетне дослідження 212 шахрайств. Висновки анкет опубліковані в книзі Deterring Fraund: The Internal Auditor's Perspective. Дослідження стосувалися демографічних даних та інформації про розвиток здійснюваних зловживань. Одним з результатів аналізу був список мотивів діяльності шахраїв, які поділено на дев'ять груп: життя понад свої можливості; непереборне бажання збагачення; високі особисті борги; близькі зв'язки з клієнтами; почуття, що заробітна плата не відповідає рівню відповідальності; подолання системи як виклик; залежність від азарту; надмірний тиск родини або оточення. З метою розуміння цієї концепції Альбрехт (Albrecht) опрацював "шкалу шахрайств", що враховує тиск ситуації, видиму нагоду, особисту сумлінність. Тобто, якщо тиск ситуації та кількість нагод для здійснення – висока, професійна чесність – низька, то виникнення зловживання дуже ймовірне.
Р. Холінгер і Дж. Кларк (R.C. Hollinger, J.P. Clark) 5	Автори опублікували результати досліджень 10 тис. працівників і висновки, що випливають з них, викладені в їх книзі. Вони визначили, що до крадіжки працівників, насамперед, спонукають умови праці.

	Натомість, дійсні витрати, пов’язані з цією проблемою, досить занижені.

* побудовано на основі 6[, с. 153-154]

Вчені довели, що шахрайство найчастіше виникає в розгалуженій структурі пов’язаних суб’єктів: чим більша кількість підприємств входить до складу створеної групи, тим простіше застосувати різні бухгалтерські маніпуляції , але складніше їх виявити.

Особливий підхід до визначення досліджуваних понять шахрайство полягає у визначенні взаємозв’язку цих категорій з метою їх кращого розуміння та застосування на практиці з метою покращення іміджу підприємства (рис. 1).

*Рис. 1. Місце шахрайства у системі бухгалтерського обліку**

** власна розробка автора*

Шахрайство, в контексті здійснення перевірки, означає дії, що призводять до викривлень в обліку і звітності. З ними пов’язані: викривлення, що виникають у результаті шахрайства при веденні обліку і складанні звітності. Як правило, здійснюється вони апаратом бухгалтерії та керівництвом підприємства, шляхом викривлення в результаті незаконного привласнення або використання активів.

Навмисне, неправильне відображення і надання даних обліку і звітності службовими особами і керівництвом підприємства, називаєють шахрайством, яке полягає в маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, регістрів обліку, навмисних виправленнях кореспонденції рахунків в обліку, що змінюють сутність і господарських операцій, порушують законодавство або чинну облікову політикику, неправильно оцінюють активи і порядок їх списання, навмисно пропускають або приховувують результати записів або документів, навмисно невисвітлюють зміст відображених операцій, незаконно отриманих в особисту власність грошово-матеріальних цінностей, невідповідно відображають записи в обліку.

Внітрішні контролери штатні або на і громадських засадах відповідають за надання висновку про перевірку діяльності підприємства, але вони не відповідають за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, що можуть істотно вплинути на остаточні результати діяльності підприємства.

При виявленні фактів помилок та шахрайства або коли лише припускають, що помилки чи факти шахрайства можуть існувати або ефект від них неістотний і не впливає на фінансові результати, контролери повідомляють про це керівництво підприємства,

В обов’язки внутрішніх контролерів не входить повідомлення про виявлені ними порушення фізичним або юридичним особам, крім керівників або власників підприємства. Але аиявлені факти шахрайства та помилок мають бути доведеними. Якщо контролери сумніваються щодо непричетності керівництва підприємства до виявлених порушень, їм слід порадитись з юристовми щодо застосування відповідних процедур контролю.

На жаль, причиною неефективності перевірки внутрішніми контролерами у виявленні способів шахрайства часто буває відсутність професійних знань. У процесі господарювання підприємство може мати певні умови та події, що збільшують ризик шахрайства і мають бути враховані під час перевірки.

У широкому розумінні шахрайство може означати навмисне здійснення певними особами помилок, не виправлення наявних помилок і подальше їх використання, чи нездатність працівників до належного розуміння фіхівців. Виконавець здійснює шахрайство тоді, коли діє з метою отримання грошової або матеріальної вигоди. Враховуючи необхідність дій з певного метою, шахрай здійснює так званий спрямований злочин (тобто здійсненя з певною метою в результаті певного мотиву або певного спонукання). Шахрайство може бути не лише тоді, коли виконавець особисто хоче отримати грошову користь, але також і тоді, коли хоче збільшити грошове становище для іншої особи за рахунок потерпілої сторони.

Лаконічне і точне є визначення шахрайства дав Дж. Робетсном, "це навмисне внесення фіктивної інформації у фінансовій звітності з метою введення будь-кого в оману, яка завдає шкоди позиціям для інвесторів і

кредиторів". Дон Карлсон ще раніше писав: "Бухгалтер одним розчерком пера може вкрасти в десять разів більше, ніж десять озброєних грабіжників нападників». Це все правильно, але не можна погодитись з тим, що шахпвйство це внесення фіктивної інформації у фінансову звітність. Щоб привласнити майно або гроші необхідно внести зміни в обліку, а ще в звітність. Це аксіома.

Шахрайство, в контексті здійснення, означає відповідні дії, що призводять до спотворення обліку. З ним пов'язані: спотворення, що виникають в результаті шахрайства при складанні бухгалтерських проводок; спотворення фактів в результаті незаконного привласнення або використання активів підприємства. Тут необхідні знання обліку та методи їх застосування.

Шахраї включають мотив або тиск на певних осіб для скоєння шахрайства, вигадену необхідність та можливість цього і пошук їх пояснення. Шахрайство може виникати тоді, коли управлінський персонал підприємства не приділяє уваги контролю або контроль взагалі відсутній. Тут шахрайство може проявлятися в як:

- маніпуляція обліковими записами – навмисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проводок або сторонуючих записів з метою перекручення даних бухгалтерського обліку.

- незаконне привласнення майна, що здійснюється через крадіжку активів підприємства, їх розтринькування, крадіжки нематеріальних активів, сплата підприємством коштів за неотриманні товари та послуги. Такі операції часто супроводжується фальшивими чи викривленими обліковими записами або документами для приховування фактів нестачі.

Шахрайство і помилки є відхиленнями від чинного законодавства; нормативних актів, що регулюють діяльність підприємства і методологію обліку; унаслідок недотримання облікової політики з відображення в обліку окремих операцій та оцінки майна; через порушення принципу віднесення прибутків та витрат до відповідних періодів; у результаті недотримання порядку в розмежування в обліку витрат, які належать до виробництва та збуту, за рахунок прибутку і спеціальних джерел покриття;унаслідок недотримання тотожності даних аналітичного обліку оборотам і залишкам по рахунках синтетичного обліку тощо.

Типи (види) шахрайств. У книзі У. Альбрехта, Дж. Вінця, Т. Вільямса «Шахрайство. Промінь світла на темні сторони бізнесу » наводится шість типів шахрайства, які візьмемо за основу та спробуємо проаналізувати в наших умовах: розтрата або розкрадання з боку найманого працівника; шахрайство з боку керівників чи менеджерів**;** афери з інвестиціями; шахрайство з боку постачальників; шахрайство з боку замовника або клієнта; шахрайство змішаного типу.

У нашій практиці не існує поняття «незначне шахрайство», це просто шахрайство, що не доведене до кінця, коли шахрайство один раз здійснене, воно

буде здійснюватися і надалі, його розміри будуть зростати, доки воно не буде виявлено і призупинено.

Якщо внутрішні контролери виявляють викривлення, які є наслідком дій, що мають ознаки шахрайства, то вони можуть потрапити у виняткові обставини, що ставлять під сумнів можливість продовження такої перевірки. В такому випадку контолер повинен: розглянути питання професійної та юридичної відповідальності за обставин, що склалися, включаючи те, чи існує вимога до контролерів та повідомити про це керівництво, яке призначило перевірку, розглянути можливість відмовитись від виконання завдання, але коли контролери відмовляється продовжувати виконувати завдання: обговорити з управлінським персоналом відповідного рівня та найвищим управлінським персоналом відмову перевіряючих від продовження виконання завдання та причини цієї відмови; зважити, чи є професійна або юридична вимога до контролерів та сповістити про це особу, яка призначила перевірку.

У шахрайстві, так само як і в інших формах розкрадання, злочинний результат настає в той момент, коли майно або гроші виходять з управління підприємства і переходять до шахрая. Однак окремі способи «підприємницького» шахрайства мають свої особливості, наприклад, коли шахрайство відбувається під виглядом купівлі-продажу, нерідко злочинець спочатку отримує майно потерпілого підприємства, а потім передає йому нібито відповідний еквівалент і при цьому обманює. Отримавши наприклад товар, винний замість обумовленої суми грошей перераховує потерпілому підприємству меншу суму. Або, отримавши гроші наперед, шахрай передає пізніше потерпілому фальсифікований предмет, ціна якого не відповідає витраченій сумі. В обох випадках спричиняється збиток у вигляді різниці між вартістю отриманого майна і наданого ним еквівалента.

Практиці відомі наступні способи шахрайства: переплата зверху; видача дутих векселів, так званий кайтинг; використання майна фірм; використання співробітників, обладнання або матеріалів фірми в особистих цілях;надання замовлень за хабарі, маніпуляція з кредитними картками; шахрайство зі страховкою;не задекларовані доходи; фальсифікація податкових декларацій; шахрайство з рахунками від медичних установ; фальсифікація записів у бухгалтерських регістрах для покриття нестач; фальсифікація звітності про відрядження, завищення витрат, включення до звіту про відрядження особистих витрат, неповернення виданих авансових сум; несанкціонований продаж майна фірми - інвентаря, обладнання, відходів виробництва; комп'ютерні злочини - зміна змісту записів, отримання готівки; шахрайство з виплатою заробітної плати - переведення в готівку незатребуваних чеків, фальсифікація годин переробки, оплата праці працівників «пролісків» тощо. Звичайно, не всі види шахрайства типові для підприємств, що нами досліджуються.

Якщо вірити статистиці, то половина жінок - працівники фінансової сфери - попадалися за розтрати касової готівки. Багато шахрайств відбувається при оплаті особистих витрат з розрахункового рахунку підприємства. Потрібна, припустимо, машина для перевезення будматеріалів на дачу, і тоді працівник «підприємства» замовляє її нібито для потреб виробництва, якому насправді ділянється година часу а решта на особисті потреби.

Що стосується хабарів, то це хронічна хвороба, яку намагаються і не можуть вилікувати протягом декількох століть. Сьогодні подяку за надані послуги, дають за все і це вважається цілком закономірною справою.

Звичайно, набагато вигідніше вчитися на помилках інших, ніж на своїх власних. Але якщо добре розбиратися в людській психології, бути чесним і неупередженим, мати почуття власної гідності, томожна брати впевненим, що черговий шахрай буде обходити клієнта вас стороною і не стане зв'язуватися з фірмою.

Все більшого значення набувають типові схеми відмивання грошових коштів шляхом фіктивного здійснення розрахункових операцій. Зазвичай на практиці зустрічаються випадки, коли управлінський персонал підприємства незаконно перераховує кошти на власний рахунок, шляхом підробки підпису отримує заробітну плату за іншу особу, оформляє документи на фіктивне списання товару або іншого майна, яке привласнює. При виявленні таких фактів шахрайства винні особи часто пояснюють виправдовувальні мотиви тим, що отримані ними незаконно кошти або майно були витрачені на потреби виробництва.

Крім справжніх помилок в обліку є багато фактів шарлатанства тобто діяльність, спрямована на отримання вигоди від введення в оману людей. Методи, що тут використовуються, називаються шарлатанськими.

Протизаконні дії посадових осіб, які суперечать законодавству можуть розцінюватися як шахрайство (обман), інші - як помилка. До шахрайства можуть відноситись: маніпуляція, фальсифікація, зміни в облікових записах або документах; незаконне привласнення активів;приховування або пропуск інформації про операції в облікових регістрах або документах; відображення в обліку неіснуючих операцій; неправильне застосування облікової політики.

Відхилення в бухгалтерській звітності практично наявні майже завжди.Тут контролери зобов'язані виявити ту їх частину, в результаті якої істотно викривлена звітність в цілому.

У процесі перевірки достовірності інформації, правильності ведення обліку контролери повинні виявляти факти перекручування облікових даних та неправильного заповнення форм звітності. Основними причинами перекручень та порушень є свідомі та несвідомі дії посадових осіб, які готують вихідні дані про результати діяльності підприємства та обробляють цю інформацію. Несвідомі дії можуть бути викликані недобросовісним ставленням до виконання

службових обов'язків під час підготовки інформації, що зумовлює виникнення перекручень, які в теорії і на практиці називають помилками.

Значні недоліки в системі внутрішнього контролю довгий час не виявлення відхилень, незважаючи на те, що це можливо; спостерігається висока плинність кадрів у складі провідних бухгалтерів і фінансистів; значна недоукомплетованість бухгалтерії співробітниками протягом тривалого часу і т.п.

Внутрішні конролери юридично не визначають, реальні факти є шахрайства. Для них важливі та ті, що є результатом неправдивого відображення в обліку,викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів.

Складання неправдивих бухгалтерських проводок може відбуватись за допомогою: маніпуляції, фальсифікації (включаючи підробки) або внесення змін до облікових записів чи первинних документів; неправильного подання або навмисного пропуску фактів, операцій або іншої важливої інформації; навмисного неправильного застосування облікових принципів щодо сум їх класифікації, способу подання або розкриття.

Шахрайство процвітає на довірі, на яку розраховують шахраї і аферисти. Не можна нікого обдурити доти, поки обмануті не будуть вірити, довіряти шахраєві. Зловживання довірою в складі шахрайства виступає як спосіб заволодіння майном і найчастіше поєднується з обманом, коли злочинець заволодіє довірою жертви, щоб при зручному випадку була можливість здійснити обман якого в багатьох випадках могло б не бути, якби потерпілий не мав певної довіри до шахрая. Іноді обман використовується шахраєм для того, щоб спонукати жертву передати гроші або майно, заручитись до себе підтримкою потерпілого його довірою. Такий обман трактується як зловживання довірою, без якої шахрайство неможливе.

Довіра - це дуже тонка матерія і, як правило, люди, за своєю природою, схильні довіряти один одному і ставитися без упередження, але саме цей фактор є тонкою межею людських взаємин як у житті, так і в бізнесі. Користолюбні люди роблять ставку і маніпулюють саме довірою оточуючих.

В основі будь-якої справи лежить ідея, наповнена змістом, а її реалізація покликана збільшити капітал, принести користь його організаторам і суспільству. В основі афери - намір, реалізація якого має принести прибуток тільки організатору такої афери, всупереч інтересам інших людей. Намір - таємне бажання, результат недомовленостей, а змови, основа протиправних дій. І в тому, і в іншому випадку гроші є супутниками процесу, а точніше - метою. Схожих слова "сенс" і "намір" - мають великі розбіжності у своєму значенні. Сенс - це наповнення людського життя, прагнення до творення і досконалості, пізнання і відкриттів, прогресу і розвитку.

Людські слабкості непідвладні часу чи державному ладу. На цьому благодатному ґрунті і з'являються авантюристи – люди: з вродженими "здібностями" та жертви обставин. На жаль, багато описаних афер не викликають подиву, вони є супутниками нашого повсякденного життя. Найцікавіші та масштабніші історії, описані у книзі "Найбільші світові афери. Мистецтво обману і обман як мистецтво".

Переоцінка власних сил та значущості не раз були причиною виникнення так званих "мильних бульбашок", компаній, реальний стан справ у яких зовсім не відповідав реальній дійсності. Їх об'єднувало лише одне - наявність геніальної ідеї, яка знаходила відгук у свідомості потенційних інвесторів і викликала великий відтік грошей з їхніх гаманців з розрахунком на швидкі надприбутки. Тут дійові особи – організатори, заможні інвестори, які вступили у гру з організаторами посередниками і спекулянтами. Перші найменше страждають від наслідків розірваної "мильної бульбашки" а, найчастіше стають ще багатшими. Останні, і найбільш незахищені, стають жебраками.

Багата фантазія і безкарність аферистів забезпечують їм значне поле діяльності, закінчуючи жорстким обманом, фальсифікацією та криміналом, коли зникає віра в усе добре і людське. Розкрити злодіяння шахраїв і оцінити нанесений ними збиток допомагає наукове вивчення бухгалтерських записів, оскільки правильне ведення обліку є запорукую з найважливіших страховок власників від можливих втрат. Грамотно організований облік дозволяє здійснювати контроль не тільки за діяльністю підприємства в цілому, але й за діяльністю конкретних менеджерів, дії яких можуть завдати непоправної шкоди бізнесу підприємства.

Виявлені випадки фактів шахрайства і значних помилок повинні бути доведеними. Якщо перевіряючі сумніваються в непричетності керівництва підприємства до виявлених порушень, їм необхідно порадитися з юристом щодо застосування відповідних законодавчих процедур.

Класифікувати зловживання і методику їх виявлення необхідно за найбільш значимими об'єктами обліку і контролю: в грошово – розрахунковій сфері (зловживання з касовими операціями та грошовими коштами при безготівкових розрахунках); з матеріальними цінностями (зловживання в процесі заготівлі, зберіганні та відпуску матеріальних цінностей); у виробничому процесі.

Виявлення та попередження шахрайства може здійснюватися за допомогою традиційних прийомів, розширених і модифікованих під умови сучасної дійсності та і приватних методик, синтезованих на основі методу суміжних з обліком наук і методів контролю. Тут виникає необхідність дати

чітке визначення методу і методики дослідження. Можливість шахрайства можна бачити за наступними характерними ознаками:

- об'єкт шахрайства має певну цінність, що стимулює підвищений інтерес для шахрая, або для інших зацікавлених сторін;
- можливість вчинити шахрайство, тобто об'єкт шахрайства недостатньо контролюється;
- особиста зацікавленість або вимушена необхідність шахрая зробити вчинок, тобто пряма або непряма вигода;
- шахрай виправдовує свої дії тим чи іншим видом, підбираючи моральне обґрунтування своїм неетичними діям;
- загальне середовище - вище керівництво підприємства не сприяє запобіганню шахрайству.

Мотиви спотворення бухгалтерського обліку оцінити досить складно. Питання про те, де зникає істина і починається фіктивність, залишається невирішеним, поки не будуть вивчені фактори, що зумовлюють викривлення. Для вирішення цієї проблеми необхідно провести класифікацію спотворень в бухгалтерській справі та розкрити механізм їх створення. В основі здійснення шахрайських дій лежить вміле використання недосконалості окремих законів і фінансово - облікової системи, складність і багатоступінчатість кономічних зв'язків, некомпетентність і юридична необізнаність, безтурботність, безвідповідальність, довірливість керівників підприємств і приватних осіб.

Ефективне виявлення шахрайства в бухгалтерському обліку вимагає глибокого аналізу обліково - правової характеристики цього виду спотворення. Для цього необхідно систематизувати їх види, можливість і способи вчинення, варіанти відображення в бухгалтерському обліку шахрайських дій. Підкреслимощо за допущені помилки та шахрайство відповідальність повинно нести керівництво підприємства.

У разі виявлення шахрайства та помилок контролерам слід з'ясувати у керівництва та персоналу підприємства всі питання, пов'язані з їх причинами. У випадку, коли шахрайство або помилки могли бути попереджені, але цього не сталося, внутрішні контролери повинні переглянути свою попередню оцінку цієї системи, ступінь довіри до неї, розширити обсяг інформації, яка має бути перевірена, застосовуючи додаткові процедури.

Усі виявлені помилки, неточності в обліку повинні знайти своє відображення в робочій документації контролерів. Крім того, слід своєчасно повідомити про виявлене шахрайство або помилку керівництво підприємства коли: контролер підозрює, що є факт шахрайства, навіть якщо можливий вплив

цього шахрайства на фінансові результати несуттєвий; шахрайство або суттєву помилка справді має місце.

При виявленні шахрайства або помилки контролерам слід з'ясувати у керівництва і персоналу підприємства всі питання, пов'язані з їх причинами.

Звідси, можна стверджувати, що найбільше проблем виникає при розгалуженій системі внутрішнього контролю, яка характеризується відсутністю ефективності та організаційно-методичного забезпечення здійснення контролю на підприємствах, оскільки, як свідчать результати опитування, внутрішній контроль займає лише дві частини серед усіх методів боротьби із шахрайством у сфері бухгалтерського обліку (3 % – в Україні, 14 % – у світі).

У зв’язку з такою ситуацією, доцільно визначити основні рекомендації попередження шахрайств у сфері бухгалтерського обліку, які полягають у розробці сукупності прийомів та способів забезпечення безпечного функціонування підприємства (рис. 2).

Метод виявлення шахрайства тісно пов'язаний з методикою, через яку він реалізується і яка є сукупністю правил, прийомів і способів для виконання будь-якої задачі або досягнення будь-якої мети і завжди конкретна. Вона залежить від об'єкта дослідження, його виду, послідовності проведення.

РЕКОМЕНДАЦІЇ ДЛЯ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ШАХРАЙСТВА В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

- Зібрати всю наявну облікову інформацію про підприємство, його господарські та розрахункові операції, фінансовий результат за період та фінансовий стан на кінець періоду
- Визначити зовнішні фактори, які підвищують ризик фальсифікації інформації (стан економіки в регіоні, в якому функціонує суб'єкт господарювання; тенденції галузі; розвиток комунікацій; наявність нових законодавчих актів чи вимог контролюючих органів; зміна валютних курсів; зміни відсоткових ставок за кредитами; поява нових конкурентів)
- Визначити внутрішні фактори, які підвищують ризик фальсифікації інформації (стиль управління; психологічний клімат в колективі; політика роботи з персоналом; кваліфікація працівників бухгалтерської служби підприємства; наявність чітко сформованої стратегічної тактики, цілей та завдань, необхідних для стратегічного планування; дотримання етичних вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів)
- Власне дослідження системи внутрішнього контролю (визначення основних напрямів організаційно-методичного забезпечення, здійснення внутрішнього контролю із застосуванням аналітичних процедур для виявлення взаємозв'язків та тенденцій, що можуть бути ознаками шахрайства)
- Розробка процедур контролю, направлених на виявлення шахрайства та концентрація на тих, що мають найбільш суттєвий вплив на показники – дебіторська та кредиторська заборгованість
- Оцінка результатів виконаних процедур та складання висновків щодо того, чи дана розрахункова операція може містити шахрайство

*Рис.2. Рекомендації для попередження шахрайства в бухгалтерському обліку**

** власна розробка автора*

Контролери зобов'язані своєчасно повідомити про виявлене шахрайство або помилку керівництву підприємства, навіть якщо їх потенційний вплив на облік і звітність незначні. У разі, якщо шахрайство чи помилка істотні, контролери вправі переглянути питання своєї програми перевірки. Про факти

шахрайства необхідно інформувати вище керівництво підприємства. Коли виникають сумніви з приводу непричетності до шахрайства осіб з нижчого керівництва підприємства, контролери повиненні шукати юридичні підстави для використання відповідних законодавчих процедур.

Ризик не виявлення контролерами суттєвих викривлень внаслідок шахрайства управлінського персоналу є вищим, ніж внаслідок шахрайства працівників, оскільки управлінський персонал часто має змогу прямо чи опосередковано маніпулювати обліковими записами та надавати фальсифіковану інформацію. Працівники деяких рівнів управління можуть обходити процедури контролю, які впроваджені для запобігання аналогічному шахрайству інших працівників, наприклад, змушуванням підлеглих до неправильного відображення в обліку операцій або їх приховування. Враховуючи керівну позицію на підприємстві, управлінський персонал має можливість або змусити працівників робити якісь дії або отримати їх допомогу в організації шахрайства, про що працівники можуть і не здогадуватись.

Якщо розглядати методи виявлення шахрайства та зловживань в бухгалтерському обліку, то на наш погляд, найбільш розробленими є методи, що застосовувалися в практиці ревізій, судово-бухгалтерської експертизи та аудиту. Протягом десятиліть вченими розроблялися і впроваджувалися ефективні методи документального і фактичного контролю і перш ніж приступати до розкриття самих методів, необхідно визначити основні відмінності і загальні напрямки розглянутих видів контролю, так як від суті його виду, від його цілей і завдань, повноважень контролерів, буде залежати сукупність методичних процедур.

Єдиної, придатної на всі випадки методики виявлення в обліку фактів здійснення шахрайства не існує, оскільки у сучасних умовах удосконалюються способи, характер, заплутаність і витонченість злочинів в сфері економіки з тенденцією участі у них осіб, які мають високі інтелектуальні здібності і науковий потенціал. Не дивлячись на всю складність проблеми, економісти ряду країн здійснили дослідження на предмет пошуку індикаторів, що свідчать про наявність у звітності в тій чи іншій мірі (або відсутності) фактів шахрайства. Наймасштабніші дослідження з цього напрямку здійсним американський вчений Мессод Беніш за матеріалами 2406 компаній, серед яких 3,1 % займали компанії, у звітах яких були розкриті шахрайства, а в інших 96,9 % - таких явищ не знайдено. Підкреслимо, у звітах може мати фальсифікацію з двох позицій – прикрашування фактів, заниження сплати податків. Шахрайство слід шукати не звітності, а в системі обліку.

Принципові *відмінності* між шахрайством і помилкою з точки зору права – це наявність або відсутність наміру. Контролери переважно мають справу не з доведеним, а підозрюваним шахрайством, що полягає в маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, регістрів обліку,

навмисних змінах записів в обліку, які фабрикують суть господарських операцій всупереч чинному законодавству або прийнятої на підприємстві облікової політики, у навмисно неправильній оцінці активів і методів їх списання, навмисному пропуску або приховуванні облікових записів чи документів, навмисному невисвітлені змісту відображених операцій, незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей, невідповідному відображенні записів в обліку. Так звані «бухгалтерські» шахрайства досить поширені. Їх особливість використання спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку з метою вилучення майна з фондів підприємства.

Удосконалення методів виявлення шахрайства в бухгалтерському обліку вимагає збагачення прийомів перевірки за рахунок використання методів, відомих з інших наук (судова бухгалтерія, статистика, економічний аналіз, і ін.). З розвитком бухгалтерського програмного забезпечення необхідна розробка нових методик виявлення шахрайства в бухгалтерському обліку в умовах комп'ютеризації обліку та контролю, а також розробка методів перевірки стосовно до етапів їх проведення. Розробка методики і процедур вивчення системи внутрішнього контролю, що сприяє появі зловживань.

Впровадження даних напрямів дає можливість оперативно виявляти та попереджувати шахрайські операції в бухгалтерському обліку. Щодо основних завдань попередження шахрайських дій в розрахункових операціях є: своєчасне та правильне документування розрахункових операцій підприємства; контроль за правильними і своєчасними розрахунками з постачальниками, банками, податковими органами та іншими контрагентами; контроль за дотриманням форм розрахунків, встановлених в договорах з покупцями і постачальниками; своєчасна звірка та перевірка розрахунків з контрагентами для виявлення простроченої заборгованості; розрахунок і оцінка показників оборотності заборгованості з метою контролю своєчасності погашення платежів за боргами.

Безумовно, внутрішнім контролерам слід знати процедури перевірки, які дозволяють обгрунтовано стверджувати, що на підприємстві відсутні суттєві помилки і шахрайство, які могли б вплинути на об’єктивність та неупередженість, або якщо вони були, то їх або виправили, або відповідно викрили. Якщо контролери вважають, що виявлене шахрайство або помилка можуть суттєво вплинути на результати господарювання, їм необхідно виконати видозмінені або додаткові процедури.

Характер додаткових процедур залежить від виду шахрайства та помилки і від ступеня їх впливу на сутність обліку. У випадку, коли шахрайство або помилка могли бути попереджені або виявлені під час внутрішнього контролю, але цього не сталося, контролери повинні переглянути свою попередню оцінку цієї системи, ступінь довіри до неї, розширити обсяг інформації, яка має бути перевірена, застосовуючи додаткові процедури.

У західних країнах світу існують «золоті правила» перевіряючих щодо виявлення шахрайства:намагатись з’ясувати причину відхилень; не слід питання довіри до людей розглядати тільки в залежності від їхнього становища в суспільстві; не припускатися думки, що шахрайство неможливе на нашому підприємстві; відчувати особисту відповідальність за виявлення шахрайства;при виявленні потенційних проблем посилити контроль з метою зниження ризику; знати ситуації, що супроводжуються значним ризиком шахрайства та їх ознаки.

Виключні обставини можуть виникнути, наприклад, коли керівництво підприємства не вживає відповідних дій щодо шахрайства, які контролери вважають необхідними за даних обставин, навіть якщо шахрайство не є суттєвим для звітності; вивчення контролером ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та результати тестів вказують на наявність значного ризику суттєвості шахрайства; перевіряючий має значні сумніви щодо компетентності або чесності управлінців або найвищого управлінського персоналу.

У той же час своєчасно розпізнати такі дії досить складно, оскільки при шахрайських зазіханнях здійснюються незаконні дії, які зовні виглядають як цілком звичайні заходи, що здійснюються відповідно до встановлених правовими та еобліковими нормами. Застосовувані способи обману, підроблення та інші види шахрайства постійно розвиваються і, як правило, дуже важко піддаються перевірці. Тому форми, організація, методи і техніка контролю повинні безперервно удосконалюватися з тим, щоб постійно відповідали зміненим господарським умовам, сприяти мінімізації помилок в підприємницькій діяльності, виявляли і запобігали негативним відхиленням, пов'язаним зі зловживаннями.

Управління контролю грошового обігу в Сполучених Штатах Америки вимагає, щоб кожен банківський службовець мав протягом року не менше однієї безперервної неділі відпустки. Передбачається, що в його відсутність відповідна робота буде виконуватися іншими співробітниками банку. Якщо це не здійснюється, метод "обов'язкового контролю" не спрацьовує і ймовірність здійснення шахрайства не зменшується. Це можна і слід застосувати і на наших підприємствах.

Іншими формами незалежних перевірок можуть бути періодичні ротації кадрів, проведення атестації персоналу, організація так званих "гарячих ліній" спеціальних номерів телефонів, за якими співробітники можуть повідомляти про свої підозри, використання незалежних перевірок, організація підрозділів внутрішнього контролю.

Атмосфера контролю формується в трудовому колективі насамперед шляхом створення психологічної атмосфери, яку американці називають "політикою відкритих дверей". Остання передбачає можливість бути поміченим будь-яким співробітником, бути вислуханим керівником будь-якого рівня.

Досить розповсюдженим різновидом «бухгалтерських» шахрайств є приховування коштів в розрахунках. Головна мета шахраїв - приховати отриманий прибуток підприємства. У шахрайській операції беруть участь, як правило, два або більше підприємств. Фактично отриманий прибуток одного підприємства перераховується іншому,у свою чергу, останнє під виглядом взаєморозрахунку знову відправляє отримані кошти першому підприємству. Зазначена операція повторюється неодноразово. Підставою таких перерахувань є, в більшості випадків, фіктивні роботи або послуги. У бухгалтерському обліку отримані гроші відображається не як виручка від реалізації продукції, робіт або послуг, а відображаються як розрахунки з постачальниками та підрядниками або розрахунки з різними дебіторами і кредиторами.

Теорію шахрайства на бухгалтерських рахунках Прат А. Лестер формулює так: «Основна мета шахрая - приховування розтрати, що перед шахраєм стоїть завдання обґрунтувати суму незаконно витрачених активів. Так як всі активи представляються рахунками з дебетовим залишком в лівій частині звіту, то, будь яке зниження в зазначених активах може бути реалізовано тільки кредитовою проводкою. Оскільки весь бухгалтерський облік ґрунтується на принципі подвійного запису, що компенсує, сума повинна проставлятися там, де записаний незаконний кредит, якщо шахрай хоче, щоб в книгах був баланс. Приховування викраденої суми можна зробити за допомогою однієї або декількох дебетових проводок, що збільшують певний актив або видаткові рахунки, чи зменшують певні рахунки пасиву»

ПОДГОТОВКА И ПЕРЕПОДГОТОВКА АУДИТОРОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: РЕТРОСПЕКТИВА И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

В.Н.ЛЕМЕШ
доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский Государственный экономический университет», кандидат экономических наук, доцент

Развитие рыночных отношений в Республике Беларусь вызвало необходимость функционирования рынка аудиторских услуг, а вместе с ним создания института аудита. Значительный вклад в решение актуальных вопросов аудита в Республике Беларусь внесли отечественные ученые И.Н. Белый, С.А. Данилкова, Н.П. Дробышевский, С.Л. Коротаев, Г.М. Пупко и др.

Расширение международного сотрудничества в рамках Содружества Независимых Государств (СНГ) и Евразийского экономического союза (ЕАЭС) по формированию единого рынка аудиторских услуг ставит новые задачи при подготовке и переподготовке специалистов в области аудита. Однако

проблемные вопросы в области подготовки и переподготовки специалистов для аудиторской деятельности белорусскими учеными не рассматривались, тогда как зарубежные авторы Украины Бутынец Ф.Ф., Бутынец Т.А., Кузьмин Дм. Л., Метелица В.М. и др., а также Российской Федерации Аврамчук В.В., Айрапетова Н.Г., Безрукова Т. Л., Шанин И.И., Булыга Р.П., Негреева В.В., Алексашкина Е.И., Уткина Е.Ю., Ковалев Т.А., Парамонов А.В., Харакоз Ю.К., Темченко О.С., Белик Н.В., Митрофанов А.В., Ткаченко Л.И., Фадейкина Н.В., Юсупова Г.В.и др. активно обсуждали эту проблему. Цель данной публиации состоит в исследовании тенденций и определении проблемных аспектов в правовом регулировании подготовки и переподготовки специалистов в области аудита в Республике Беларусь.

Следует отметить, что в настоящее время среди ученых и практиков Республики Беларусь нет единого мнения по поводу того, с какого периода следует считать зарождение современного аудита в нашей стране и, следовательно, профессии аудитора. Несмотря на это следует признать, что аудит стал не только новой профессией, но и новым видом экономической деятельности, закрепленным в Общегосударственном классификаторе Республики Беларусь ОКРБ 005-2011 «Виды экономической деятельности», утвержденных постановлением Государственный комитет по стандартизации Республики Беларусь от 05.12.2011 № 85 в подкласс 69201 «Аудиторская деятельность» [25].

По мнению автора, отсчет новому виду деятельности и, соответственно, профессии, начинается с принятия Советом Министров СССР 13 января 1987 года еще в рамках большого государства СССР, куда входила Белорусская ССР, двух постановлений «О порядке создания на территории совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран членов СЭВ» [28] и «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских организаций и фирм капиталистических и развивающихся стран» [27]. Пунктами 42 и 46 указанных постановлений соответственно предусматривалось, что проверка финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности совместных предприятий в целях определения правильности налогообложения осуществляется за плату советской хозрасчетной аудиторской организацией. Уже в сентябре 1987 года на базе Главного управления валютного контроля Минфина СССР было образовано первое на территории СССР акционерное общество «Инаудит», а союзным республикам было рекомендовано рассмотреть вопрос о целесообразности аналогичных организаций.

К тому периоду относится создание первых аудиторских организаций в Республике Беларусь Белэкоаудит, Информационно-аналитический центр РП НТО торговли, Минскаудит и др.

Следует отметить, что, несмотря на то, что созданные аудиторские организации успешно функционировали и набирали обороты, требований к тем, кого в тот период называли аудиторами, не было. Позже в рамках СССР было принято еще ряд нормативных правовых актов в области аудита, однако ни в одном из них не приводились критерии того, кто мог проводить такие проверки от лица аудиторской организации ни по стажу работы ни по образованию работников.

Первая попытка формирования определенных требований к работникам такой профессии была предпринята, когда у аудиторов появляется своя независимая общественная организация - Аудиторская палата СССР – прообраз саморегулируемых аудиторских объединений. Данный орган был учрежден 29.03.1991 Министерством финансов СССР, Госбанком СССР, Научно-промышленным союзом СССР, Ассоциацией бухгалтеров СССР, Государственной финансовой академией, Всесоюзной ассоциацией коммерческих банков, обществом с ограниченной ответственностью "Мосаудит", акционерным обществом "Инаудит", журналами "Бухгалтерский учет", "Деньги и кредит", а также рядом других организаций и научно-исследовательских институтов. Аудиторская палата СССР на добровольных началах объединила аудиторские организации и ассоциации, банковские и страховые организации, специалистов в области аудита и финансов. В функции Аудиторской палаты СССР наряду с другими входили: координация и поддержка аудиторской службы, разработка методических рекомендаций и квалифицированных требований к аудиторам, их аттестации, выдача сертификатов на занятие аудитом, контроль за качеством работ.

При Аудиторской палате СССР создается Центр обучения и повышения квалификации контролеров, научный центр подготовки методологических материалов по аудиту. По мнению многих авторов этот период отличался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организаций, а с другой - стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий на осуществление аудиторской деятельности).

Однако на этот период приходится распад СССР и появление независимых государств. В связи с этим Верховный Совет Белорусской Советской Социалистической Республики принимает Закон Республики Беларусь «О названии Белорусской Советской Социалистической Республики и внесении изменений в декларацию Верховного Совета Белорусской Советской Социалистической Республики о государственном суверенитете Белорусской Советской Социалистической Республики и конституцию (основной закон) Белорусской ССР» от 19.09.1991 № 1085-XII. Поэтому значительная часть белорусских авторов склонны считать официальной датой рождения аудита в Республике Беларусь 30 сентября 1991 года − с принятием постановления

Советом Министров Республики Беларусь «О контрольно-ревизионной службе» [29]. Пунктом 4 указанного постановления было признано целесообразным создание в республике аудиторской службы и Аудиторской палаты Республики Беларусь, а также утверждено Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь. Этим постановлением 7 предусматривалось несколько важных моментов:

− создание в республике аудиторской службы и Аудиторской палаты Республики Беларусь;

− утверждено Временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь;

− в качестве важнейшей задачи аудиторской службы определялось подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности организаций и проверку соблюдения последними действующего законодательства, регламентирующего их финансово-хозяйственную деятельность;

− определен круг лиц, которые имели право осуществлять аудит - лица, аттестованные Аудиторской палатой после сдачи ими экзаменов и получения квалификационного удостоверения (лицензии);

− приведены требования для претендентов для допуска к экзаменам для получения удостоверения (лицензии) - специалисты, имеющие высшее экономическое образование и опыт учетно-аналитической или контрольно-ревизионной работы.

Как видим, претендент мог иметь высшее или среднее образование и опыт учетно-аналитической или контрольно-ревизионной работы без указания продолжительности стажа (опыта) работы по такой специальности.

Поскольку в постановлении речь шла о лицензировании, то постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 16.10.1991 № 386 «О порядке выдачи субъектам хозяйствования специальных разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности и государственной регистрации предпринимателей, осуществляющих свою деятельность без образования юридического лица» [32] был определен орган Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь. В 1992 году постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17.08.1992 № 506 «Об образовании Аудиторской палаты при Совете Министров Республики Беларусь» [33]:

- образована Аудиторская палата при Совете Министров Республики Беларусь – орган государственного управления, регулирующий аудиторскую деятельность в республике; утверждено Положение об Аудиторской палате при Совете Министров Республики Беларусь и определены основные задачи Аудиторской палаты:
- поручалось Аудиторской палате при Совете Министров Республики Беларусь совместно с Министерством образования и Государственным комитетов по внешним экономическим связям в 2-месячный срок внести в Совет

Министров Республики Беларусь предложения по организации подготовки и повышения квалификации аудиторов, в том числе и за рубежом;

- поручалось обеспечить Министерству образования подготовку аудиторов в Белорусском государственном экономическом университете начиная с 1992/93 учебного года. Подготовка аудиторов с 1992 года начала осуществляться в учебном центре, специально созданном при Белорусском государственном экономическом университете. Учебным центром были разработаны программы подготовки к экзаменам.

Согласно пункту 4 Положения об Аудиторской палате при Совете Министров Республики Беларусь в обязанности этого органа наряду с другим входила разработка квалификационных требований к аудиторам, проведение экзаменов у аудиторов, аттестация аудиторов и аудиторских организаций, а также выдачу им лицензий, проведение работы по подготовке и повышению профессиональной квалификации аудиторских кадров, разработке учебных, учебно-тематических планов и программ аудиторских экзаменов.

С принятием постановления Совета Министров Республики Беларусь от 16 июня 1994 г. № 454 «О совершенствовании в Республике Беларусь государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней» было принято решение возложить на Аудиторскую палату Республики Беларусь функции государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней в Республике Беларусь и передать Аудиторской палате Республики Беларусь на правах полного хозяйственного ведения имущество, относящееся к республиканской собственности (по передаточному балансу), архивные и другие документы Аудиторской палаты при Совете Министров Республики Беларусь, а также утверждено Положение о порядке государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней в Республике Беларусь. С этой даты в Республике функционировало общественное объединение аналог саморегулируемой организации.

Следует согласиться с Коротаевым С.Л. что, в тот период «аудит был на подъеме, а стать аудитором считалось честью. Имидж профессии был высок – в нее тянулись лучшие бухгалтеры, как правило, из крупных промышленных предприятий. Повышению престижа аудитора в немалой степени способствовала Аудиторская палата, возглавляемая Иваном Макаедом, немало сделавшим для нашего аудита. Конференции, на которых обсуждались и решались важные профессиональные вопросы, были нормой для того времени» [14]. При этом Аудиторской палатой выпускались сборники материалов для координации работы аудиторов, проводились семинары, на которых обсуждались проблемы повышения имиджа аудиторов Республики Беларусь.

С принятием Закона Республики Беларусь от 08.11.1994 № 3373-XII «Об аудиторской деятельности» [11] изменились требования к претендентам. Статьей 4 указанного Закона изначально предусматривалось, что к аттестации на право

заниматься аудиторской деятельностью допускаются лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, а также стаж работы по специальности не менее пяти лет.

Постановлением Кабинета Министров Республики Беларусь от 13.03.1995 № 134 «О внесении изменений и дополнений в некоторые постановления Совета Министров Республики Беларусь в связи с принятием закона Республики Беларусь "Об аудиторской деятельности"» был изменен круг претендентов на получение права оказывать аудиторские услуги: к аттестации на право занятия аудиторской деятельностью допускались лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, а также стаж работы по специальности не менее пяти лет. Как видим, с одной стороны исключена норма, по которой допускались лица, имеющие среднее специальное образование, а с другой стороны вместо требования о наличии опыта учетно-аналитической или контрольно-ревизионной работы появилось требование опыта работы по специальности, т.е. для специалистов с юридическим образованием требуется стаж именно по своей юридической специальности. Следует отметить, что данная норма сохранена и действует в настоящее время. По мнению автора, ее сохранение не совсем корректно, так как, имея минимальные знания по бухгалтерскому учету и отчетности, специалисты в области права, допускаются не только к аттестации на право заниматься аудиторской деятельностью, но в дальнейшем становятся практикующими аудиторами с сомнительным качеством оказываемых ими услуг.

Таким образом, было изменено требование не только в части продолжительности стажа (опыта) работы – пять лет, но и образования – теперь оно только высшее, но расширен круг тех, кто имея юридическое образование мог претендовать на право заниматься аудитом.

Следует отметить, что ст. 4 модельного Закона «Об аудите», утвержденного постановлением Межпарламентской Ассамблеи Государств – Участников Содружества Независимых Государств от 8 июня 1997 г. № 9-4 [21], также предусматривалось, что к аттестации на право заниматься аудиторской деятельностью допускаются лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, а также стаж работы по специальности не менее пяти лет.

Правилами аудиторской деятельности "Образование аудитора", утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.03.2003 № 45 [35] устанавливались:

1) основные требования к образованию аудитора. Отмечалось, что элементами образования аудитора являлись: базовое образование; практический опыт работы; профессиональное образование; свободное владение одним из государственных языков Республики Беларусь;
2) основные требования к повышению квалификации аудитора. Наряду с другим устанавливалось, что аудитор обязан ежегодно, начиная с года,

следующего за годом получения квалификационного аттестата аудитора, проходить обучение в организациях, имеющих государственную аккредитацию и осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров, в объеме не менее 40 академических часов в год по программам повышения квалификации аудиторов, согласованным с Министерством финансов Республики Беларусь;

3) перечень документов, подтверждающих образование и повышение квалификации аудитора. К ним в частности относились:

3.1) для подтверждения базового образования:

диплом об окончании учреждения Республики Беларусь, обеспечивающего получение высшего образования и имеющего государственную аккредитацию, по экономическому и (или) юридическому профилю;

документ об окончании высшего учебного учреждения иностранного государства по экономическому и (или) юридическому профилю, признанный Министерством образования Республики Беларусь соответствующим документу о высшем образовании Республики Беларусь.

3.2) для подтверждения практического опыта работы:

трудовая книжка;

свидетельство о государственной регистрации индивидуального предпринимателя, подтверждающее вид деятельности, и справка Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, подтверждающая период работы, для лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью.

3.3) для подтверждения повышения квалификации аудитора - документ о прохождении курса повышения квалификации в установленном объеме и в соответствии с программами повышения квалификации аудиторов, выданный организацией, осуществляющей повышение квалификации и переподготовку кадров.

С 5 апреля 2012 год Правила аудиторской деятельности "Образование аудитора" утратили силу.

Начиная с 2010 года и по настоящее время подготовка претендентов на аттестат аудитора осуществляется Государственное учреждение образования «Центр повышения квалификации руководящих работников и специалистов Министерства финансов Республики Беларусь». Это же учреждение образования с 2003 года осуществляет повышение квалификации: один год примерно 1000 аудиторов, в другой год 350-400. Наряду с этим с 2014 года начата специальная подготовка аудиторов в области МСФО на право проведения обязательного аудита годовой (финансовой) отчетности, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

С принятием нового Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности» [10] уточнены некоторые аспекты в отношении лиц,

осуществляющих аудиторскую деятельность. Согласно ст. 24 Закона указанного закона обязательными требованиями к физическому лицу, претендующему на получение квалификационного аттестата аудитора, являются:

1) наличие высшего экономического и (или) юридического образования. Физическое лицо, получившее соответствующее образование за рубежом, допускается к прохождению аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора при наличии выданного Министерством образования Республики Беларусь свидетельства о признании документа об образовании, выданного в иностранном государстве, и установлении его эквивалентности (соответствия) документу об образовании Республики Беларусь. Высшее образование должно быть получено в учреждении образования, имеющем государственную аккредитацию. Это значит, что ряд специалистов, имея диплом, не могут по этой позиции быть признаны как имеющие высшее образование, соответствующее установленным требованиям;

2) наличие стажа работы по специальности, соответствующей экономическому и (или) юридическому образованию, не менее трех лет. Важным является наличие стажа по той специальности, по которой получено высшее образование. Например, если это юридическое образование, то и стаж работы по этой специальности, а если экономическое, то стаж работы по экономической специальности. Для этих целей используется информация из трудовой книжки и вкладыша к ней;

3) отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступлений против интересов службы, собственности и порядка осуществления экономической деятельности, а также за совершение иных преступлений, связанных с использованием служебных полномочий;

4) отсутствие нахождения на учете в организациях здравоохранения в связи с психическим расстройством (заболеванием), синдромом зависимости от алкоголя (алкоголизмом), наркотических средств или психотропных веществ (наркоманией), токсикоманических средств (токсикоманией).

Допуск юристов на рынок аудиторских услуг не совсем корректен. По мнению Министра образования Республики Беларусь Журавков М. А. «на национальном уровне структура специальностей должна коррелировать с классификатором видов экономической деятельности (ОКРБ 005-2011), а также с классификатором в сфере занятости (ОКРБ 014-2007)» [9].

Рассмотрим требования к профессиональной компетенции к выпускникам соответствующих специальностей в соответствии с образовательными стандартами (таблица 1).

Таблица 1

Профессиональные компетенции к выпускникам в соответствии с образовательными стандартами для магистрантов

Образовательный стандарт Республики Беларусь Высшее образование вторая ступень	Образовательный стандарт Республики

(магистратура специальность 1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит (ОСВО 1-25 81 06-2012)	Беларусь Высшее образование вторая ступень (магистратура специальность 1-24 81 01 Правовое обеспечение хозяйственной деятельности (ОСВО 1-24 81 01 -2012)
Магистр экономики	Магистр права
Учетно-аналитическая деятельность ПК-1. Знать современные теории и концепции развития прикладных экономических наук: бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля и аудита, уметь их критически осмыслить и интерпретировать; ПК-2. Владеть методологией и методикой бухгалтерского учета, анализа и аудита на продвинутом уровне, использовать новейшие методы исследования в сфере профессиональной деятельности, выявлять проблемы и обосновывать предложения их решения; ПК-3. Трансформировать и интерпретировать показатели бухгалтерской отчетности в соответствии с положениями МСФО; ПК-4. Разрабатывать учетную политику организации в целях бухгалтерского, налогового и управленческого учета;	**Правотворческая деятельность** ПК-1. Разрабатывать локальные нормативные правовые акты организации **Правоприменительная деятельность** ПК-2. Квалифицированно применять нормативные правовые акты в сфере правового обеспечения хозяйственной деятельности, реализовывать нормы материального и процессуального права профессиональной деятельности
Магистр экономики	Магистр права
ПК-5. Составлять бухгалтерскую и налоговую отчетности, разрабатывать формы внутренней отчетности и использовать представленные в них показатели в целях управления; ПК-6. Формировать аналитическую информацию в области экономической политики организации, принятия стратегических решений и прогнозирования основных показателей деятельности организации; ПК-7. Анализировать финансово-экономические риски в деятельности организации, готовить проекты решений, обосновывать предложения по	**Правоохранительная деятельность** ПК-3. Выполнять должностные обязанности по обеспечению законности и правопорядка, безопасности личности, общества государства. ПК-4.Осуществлять предупреждение правонарушений,

минимизации рисков. **Контрольная (надзорная) деятельность** ПК-8. Осуществлять внешний контроль в составе государственной и местной власти; ПК-9. Организовать и проводить внутренний контроль финансово-хозяйственной деятельности коммерческих и некоммерческих организаций. **Аудиторская деятельность** ПК-10. Квалифицированно толковать нормативные правовые документы в своей профессиональной деятельности , оказывать аудиторские и консалтинговые услуги в области бухгалтерского учета, налогообложения, совершенствования управления деятельностью коммерческих и некоммерческих организаций; ПК-11. Проводить консалтинговые исследования проблем в области бухгалтерского учета, аудита, управления финансами по договорам с коммерческими организациями и органами исполнительной власти. ПК-12. Принимать участие в проведении профессиональной экспертизы проектов нормативных правовых документов в области бухгалтерского учета и аудита, в том числе с целью выявления в них положений, способствующих созданию условий для проявления коррупции, формировать квалифицированное аудиторское заключение и давать консультации в определенных сферах коммерческой и некоммерческой деятельности. ПК-13. Применять международные стандарты аудита для оценки качества аудиторских услуг и разрабатывать рекомендации по совершенствованию указанного механизма.	выявлять и устранять причины и условия, способствующие их совершению. ПК-5. Выявлять, давать оценку и содействовать пресечению коррупционного поведения. **Экспертно-консультационная деятельность** ПК-6. Квалифицированно толковать нормативные правовые акты. ПК-7. Принимать участие в проведении юридической экспертизы проектов локальных нормативных правовых актов, в том числе в це6лях выявления в них положений, способствующих созданию условий для проявления коррупции, давать квалифицированные юридические заключения и консультации в сфере правового обеспечения хозяйственной деятельности.

Источник: составлено автором

Как видим, компетенции данных специалистов сильно различаются.

Проанализируем квалификационные требования к должности бухгалтера и главного бухгалтера, приведенные в выпуске 1 Единого квалификационного справочника должностей служащих (ЕКСД) "Должности служащих для всех видов деятельности", утвержденного постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 30.12.1999 № 159 [7] (далее - выпуск 1 ЕКСД) (таблица 2).

Таблица 2

Квалификационные требования по должности бухгалтера, главного бухгалтера, юрисконсульта, ассистента аудитора и аудитора, закрепленные в выпуске 1 ЕКСД

Главный бухгалтер	Бухгалтер	Юрисконсульт	Ассистент аудитора	Аудитор
Главный бухгалтер общественно значимой организации (за исключением банка, небанковской кредитно-финансовой организации) – высшее образование по специальностям 1-25 01 04 «Финансы и кредит», 1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии», 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)», 1-25 01 11 «Аудит и ревизия» и стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, не менее 5 лет. Главный бухгалтер (за исключением общественно значимой организации) – высшее образование по специальностям 1-25 01 04 «Финансы и кредит», 1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии», 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)», 1-25 01 11 «Аудит и ревизия» или среднее специальное образование по специальности	Высшее образование по специальностям 1-25 01 04 «Финансы и кредит», 1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии», 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)», 1-25 01 11 «Аудит и ревизия» или среднее специальное образование по специальностям 2-25 01 31 «Финансы», 2-25 01 32 «Банковское дело», 2-25 01 34 «Страховое дело»,	Юрисконсульт I квалификационной категории: высшее профессиональное (юридическое) образование и стаж работы в должности юрисконсульта II квалификационной категории не менее 3 лет. Юрисконсульт II квалификационной категории: высшее профессиональное (юридическое) образование и стаж работы в должности юрисконсульта не менее 3 лет. Юрисконсульт: высшее профессиональное (юридическое) образование без предъявления требований к стажу работы или среднее специальное (юридическое) образование и стаж работы в должностях, замещаемых	Высшее экономическое и (или) юридическое образование без предъявления требований к стажу работы либо среднее специальное (экономическое и (или) юридическое) образование и стаж работы по специальности не менее 1 года	Аудитор I категории: высшее экономическое и (или) юридическое образование, стаж работы в должности аудитора II категории не менее 2 лет. Аудитор II категории: высшее экономическое и (или) юридическое образование, стаж работы в должности аудитора не менее 2 лет либо на других должностях по специальности, замещаемых специалистами с высшим экономическим и (или) юридическим образованием, не менее 5 лет, прошедшими специальную подготовку и аттестацию на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудитор: высшее экономическое и (или) юридическое образование, специальная подготовка и последующая аттестация на право заниматься аудиторской деятельностью, стаж работы в должности

				ассистента аудитора и
Главный бухгалтер	Бухгалтер	Юрисконсульт	Ассистент аудитора	Аудитор
специальностям 2-25 01 31 «Финансы», 2-25 01 32 «Банковское дело», 2-25 01 34 «Страховое дело», 2-25 01 35 «Бухгалтерский учет, анализ и контроль» и стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, не менее 3 лет	2-25 01 35 «Бухгалтерский учет, анализ и контроль», без предъявления требований к стажу работы	специалистами со средним специальным (юридическим) образованием, не менее 3 лет.		(или) по специальности не менее 3 лет.

Источник: составлено автором

Как видим, данные таблицы 2 о квалификационных требованиях по должностям бухгалтера, главного бухгалтера, юрисконсульта, ассистента аудитора и аудитора также сильно разняться.

Следует отметить, что в соответствии с Единым квалификационным справочникам должностей служащих «Должности служащих для всех видов деятельности», утвержденным постановление Министерства труда Республики Беларусь от 30.12.1999 № 159 должностные обязанности аудитора устанавливают, что он осуществляет независимую проверку бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и (или) по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству на основании заключенного договора оказания аудиторских услуг с заказчиком, определяющего и регулирующего отношения между аудитором и заказчиком, руководствуясь при осуществлении аудиторской деятельности Законом «Об аудиторской деятельности», другими нормативными правовыми актами. Проверяет бухгалтерские регистры, счета и другую документацию о финансово-хозяйственной деятельности, активы и обязательства, фактическое наличие денежных средств, ценных бумаг, материальных ценностей, иного имущества и их соответствие данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Анализирует полученные в соответствии с законодательством по письменному запросу в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, налоговых и

иных органах соответствующие сведения о хозяйственно-финансовой деятельности аудируемого лица, необходимые для выполнения договора, оказания аудиторских услуг. Оказывает сопутствующие аудиту услуги по: составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности; постановке, восстановлению, ведению бухгалтерского учета; составлению деклараций о доходах и имуществе; анализу финансово-хозяйственной деятельности и пр. Обеспечивает качественное проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг. Сообщает учредителям (участникам, собственникам имущества) аудируемого лица в ходе проведения аудита сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства, в результате которого причинены либо могут быть причинены в крупном или особо крупном размере убытки (вред) физическому лицу, и (или) юридическому лицу, и (или) государству. Обеспечивает сохранность сведений и документов, полученных и (или) составленных в ходе осуществления аудиторской деятельности, гарантируя аудируемому лицу и лицам, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги, конфиденциальность сведений, составляющих аудиторскую тайну. Обобщает материалы аудиторской проверки, составляет рабочую документацию аудитора, оформляет результаты проверки, разрабатывает и способствует осуществлению мер, направленных на повышение эффективности использования средств собственников, их экономию, усиление контроля за финансово-хозяйственной деятельностью аудируемых лиц, обеспечение сохранности собственности, правильной и достоверной организации ведения бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов аудируемого лица. Несет ответственность за нарушения требований законодательства Республики Беларусь при осуществлении аудиторской деятельности.

Таким образом, из перечисленного следует, что аудитор должен свободно ориентироваться и анализировать данные бухгалтерского учета, что при отсутствии специальных знаний и опыта дает низкий результата. При вхождении Республики Беларусь в единый рынок аудиторских услуг данный аспект также потребует уточнения, поскольку в других странах участницах союза такой нормы нет.

Здесь представляется интересным изучение позитивного опыта Российской Федерации, в том числе приказа Минтруда России от 19.10.2015 № 728н, которым был утвержден профессиональный стандарт «Аудитор» [36]. Этот документ представляет собой характеристику квалификации, необходимой работнику для осуществления аудиторской деятельности и оказания прочих связанных с ней услуг. Взяв его за основу можно принять соответствующий документ в Республике Беларусь, адаптировав его под отечественные особенности.

Можно согласиться с позицией некоторых авторов, что «по всей видимости, период расцвета аудиторской деятельности как в РФ, так и во всем мире уже прошел. Все лавры и очки недоверия аудиторы заработали, и пришел период восстановления реноме, кропотливой работы над стандартизацией своей профессиональной деятельности, приведения в соответствие с требованиями

международных стандартов, отечественного законодательства и запросов рынка всех своих правил и процедур и очистки рядов от непрофессиональных и недобросовестных лиц» [26, с. 42].

В отличие от экономически развитых стран Европы и США, аудит в Республике Беларусь насчитывает около тридцати лет. Многое из того, что сегодня реально функционирует в этом секторе экономики страны связано с активным изучением и адаптацией зарубежного опыта, в том числе международных стандартов аудита. На современном этапе развития экономики Республикой Беларусь проведена и проводится значительная работа по совершенствованию нормативно-правовой базы аудиторской деятельности с учетом подписанных договоров и иных документов со странами, являющимися участниками программы Европейского союза «Восточное партнерство», Содружества Независимых Государств (СНГ), Евразийского экономического союза (ЕАЭС).

С принятием нового Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» [10] уточнены некоторые аспекты в отношении лиц, осуществляющих аудиторскую деятельность в части обязательных требований к физическому лицу, претендующему на получение квалификационного аттестата аудитора:

1) наличие высшего экономического и (или) юридического образования. Физическое лицо, получившее соответствующее образование за рубежом, допускается к прохождению аттестации на право получения квалификационного аттестата аудитора при наличии выданного Министерством образования Республики Беларусь свидетельства о признании документа об образовании, выданного в иностранном государстве, и установлении его эквивалентности (соответствия) документу об образовании Республики Беларусь. Высшее образование должно быть получено в учреждении образования, имеющем государственную аккредитацию. Это значит, что ряд специалистов, имея диплом, не могут по этой позиции быть признаны как имеющие высшее образование, соответствующее установленным требованиям;
2) наличие стажа работы по специальности, соответствующей экономическому и (или) юридическому образованию, не менее трех лет. Важным является наличие стажа по той специальности, по которой получено высшее образование. Например, если это юридическое образование, то и стаж работы по этой специальности, а если экономическое, то стаж работы по экономической специальности. Для этих целей используется информация из трудовой книжки и вкладыша к ней;
3) отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступлений против интересов службы, собственности и порядка

осуществления экономической деятельности, а также за совершение иных преступлений, связанных с использованием служебных полномочий;

4) отсутствие нахождения на учете в организациях здравоохранения в связи с психическим расстройством (заболеванием), синдромом зависимости от алкоголя (алкоголизмом), наркотических средств или психотропных веществ (наркоманией), токсикоманических средств (токсикоманией) [1019, ст. 24].

Подчеркнем, Комитетом Международной федерации бухгалтеров приняты следующие Международные образовательные стандарты (МОС) для бухгалтеров и специалистов в области аудитау [19]:

– IES (МСО) 1 – Начальные требования к программе профессионального бухгалтерского образования;

– IES (МСО) 2 – Содержание программ образования профессиональных бухгалтеров;

– IES (МСО) 3 – Профессиональные навыки;

– IES (МСО) 4 – Профессиональные ценности, этика, отношения;

– IES (МСО) 5 – Требования по практическому опыту;

– IES (МСО) 6 – Оценка профессиональных возможностей и компетентности;

– IES (МСО) 7 – Продолжение профессионального развития;

– IES (МСО) 8 – Требования к компетентности специалистов по аудиту.

Особо подчеркнем, Республика Беларусь не представлена ни одной организацией в указанной общественной федерации, несмотря на то, что в стране зарегистрированы и действуют общественные объединения бухгалтеров и аудиторов. Однако в рамках подписанных соглашений государств – членов ЕАЭС в перспективе будет действовать единое поле аудиторских услуг в рамках этих государств. Следовательно, очень скоро лицам любого государства – члена ЕАЭС будет предоставлено право на предоставление и получение аудиторских услуг без ограничений и изъятий, а также будут признаваться квалификационные аттестаты аудиторов на территории всех стран Евразийского союза и аудиторские заключения (отчеты), выдаваемые аудиторской организацией одного государства на территории других стран союза, то предстоит значительная работа по унификации и адаптации соответствующих норм права. В связи с этим, необходимо предпринять шаги по подготовке и переподготовке аудиторов с учетом МОС и российского опыта.

Таким образом, исходя из изложенного выше, по мнению автора можно сделать следующие выводы и предложения:

1) Министерству финансов Республики Беларусь необходимо изучить и адаптировать опыт зарубежных стран в области подготовки и переподготовки аудиторов для безболезненного вхождения в единый

рынок аудиторских услуг в рамках заключенных международных соглашений и договоров;

2) Министерству финансов Республики Беларусь необходимо отрегулировать проблемные вопросы по переподготовке аудиторов по программе международных стандартов финансовой отчетности;
3) с целью повышения качества подготовки и переподготовки кадров аудиторской деятельности разработать несколько программ различного уровня, в том числе с использованием средств автоматизации;
4) на основе «Евразийской Палаты аудиторов» организовать работу по совершенствованию регулирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь и одновременно гармонизировать законодательство на территории всех стран-участников ЕАЭС с учетом проводимой Консультативным комитетом по финансовым рынкам ЕАЭС по разработке проекта Соглашения об аудиторской деятельности на территории ЕАЭС в соответствии с Планом мероприятий по созданию единого рынка аудиторских услуг на территории ЕАЭС;
5) Министерству финансов Республики Беларусь необходимо рассмотреть требования к лицам, осуществляющим, подготовку и переподготовку аудиторов для разработки программ подготовки преподавательских кадров в этой области;
6) решить вопрос о правомочности допуска к получению аттестата аудиторов специалистов с юридическим образованием.

Все вышеперечисленное позволит своевременно и качественно войти на расширяющийся рынок аудиторских услуг в рамках СНГ и быть конкурентоспособными на нем. Реализация предложенных автором подходов позволит ликвидировать имеющиеся противоречия в нормативных правовых актах и подготовиться для вхождения в единый рынок аудиторских услуг в рамках ЕАЗС.

Список використаних джерел:

1. *Аврамчук В.В. Значение требований, предъявляемых к аудиторам в Российской Федерации. Приоритетные научные направления: от теории к практике. Общество с ограниченной ответственностью «Центр развития научного сотрудничества» (Новосибирск). 2016, №22, с. 195-199*
2. *Айрапетова Н.Г. Профессия бухгалтера и аудитора в Европе. Международный бухгалтерский учет. 2006, № 1, с. 44-54*
3. *Арская Е.В., Слабинская И.А., Л.В. Усатова. Обязательно ли применение профстандартов для бухгалтеров и аудиторов? // Белгородский экономический вестник. 2016. № 4*

4. *Безрукова Т. Л., Шанин И. И. Особенности квалификационных требований, предъявляемых к аудиторам. Все для бухгалтера. 2013, № 3, с. 44-47*
5. *Булыга Р.П. Широкий взгляд на профессию как стратегическое направление становления инновационного образования аудиторов. Учет. Анализ. Аудит. 2014, № 1, с. 14-24*
6. *Бутынец Ф.Ф., Бутынец Т.А., Кузьмин Дм. Л. Социальная функция современного бухгалтерского учета и контроля. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры [Текст]: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: Монография / [Ф.Ф. Бутынец и др.]; под общ. ред. [и с предисл.] Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с. (с. 6-60).*
7. *Выпуск 1 Единого квалификационного справочника должностей служащих (ЕКСД) «Должности служащих для всех видов деятельности», утвержденный постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 30.12.1999 № 159.*
8. *Жук В.М. Інституціональні засади розвитку професії бухгалтера / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – с.122-127*
9. *Журавков, М.А. Об имплементации инструментов Европейского пространства высшего образования // Вышэйшая школа. 2015. № 3, с. 4.*
10. *Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности».*
11. *Закон Республики Беларусь от 08.11.1994 № 3373-XII «Об аудиторской деятельности»*
12. *Единый квалификационный справочник должностей служащих «Должности служащих для всех видов деятельности», утвержденный постановление Министерства труда Республики Беларусь от 30.12.1999 № 159.*
13. *Кодексе этики профессиональных бухгалтеров. – Новосибирск: САФБД, 2011. – 232 с.*
14. *Коротаев С.Л. Серебряный юбилей белорусского аудита. https://neg.by/novosti/otkrytj/serebryanyj-yubilej----belorusskogo-audita. Дата доступа 01.05.2017.*
15. *Лемеш В.Н. Аудит в Республике Беларусь: состояние и перспективы развития. Розвиток системи бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: інтегрований ракурс проблем : колективна монографія / під заг. ред. проф. Ф.Ф.Бутинця – Житомир. ПП «Рута» - 2017. – 400 с. (316-331).*
16. *Лемеш В.Н. Гармонизация аудита В Республике Беларусь в рамках Евразийского Экономического Союза. Фінансово-економічний розвиток україни в умовах трансформаційних перетворень: матеріали всеукр.*

наук.-практ. конф. 6-7 квітн. 2017 р. (ЛТЕУ, м. Львів). Тернопіль : Крок, 2017. 277 с. (с. 235-237).

17. *Лемеш В.Н. Проблемные аспекты подготовки и переподготовки аудиторов в Республике Беларусь: проблемы, перспективы, предложения по совершенствованию. Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки : тези доповідей І Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.). – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2017. – 468 с. (с. 397-400)*
18. *Лемеш В.Н. Применение международных стандартов аудита в банке: проблемы и пути решения. Валютное регулирование и ВЭД. – 2017, № 2 с. 26-35*
19. *Международные стандарты образования для профессиональных бухгалтеров (МФБ, Комитет по образованию, октябрь 2003) [Электронный ресурс] // http: //online. zakon.kz/Document/?doc_id=30123624.*
20. *Метелица В.М. Расширение функций и прав бухгалтеров аграрной отрасли и закрепление норм профессиональной этики и поведения. Бухгалтерський облік. 2015, № 2, с. 29-39.*
21. *Модельный Закон «Об аудите», утвержденный постановлением Межпарламентской Ассамблеи Государств – Участников Содружества Независимых Государств от 8 июня 1997 г. № 9-4.*
22. *Негреева В.В., Алексашкина Е.И., Уткина Е.Ю., Ковалев Т.А. Аудит бизнеса и концепция широкого взгляда на аудиторскую профессию. Научный журнал НИУ ИТМО. Серия «Экономика и экологический менеджмент» № 3, 2015. С. 306-315*
23. *Образовательный стандарт Республики Беларусь «Высшее образование вторая ступень (магистратура) специальность 1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (ОСВО 1-25 81 06-2012)*
24. *Образовательный стандарт Республики Беларусь «Высшее образование вторая ступень (магистратура) специальность 1-24 81 01 Правовое обеспечение хозяйственной деятельности» (ОСВО 1-24 81 01 -2012).*
25. *Общегосударственный классификатор Республики Беларусь ОКРБ 005-2011 «Виды экономической деятельности», утвержденный постановлением Государственный комитет по стандартизации Республики Беларусь от 05.12.2011 № 85*
26. *Парамонов А.В., Харакоз Ю.К. О некоторых проблемах образования бухгалтера и аудитора. Рейтинг учебно-методических центров. Аудитор, 2014, № 4, с. 39-47*
27. *Постановление Совета Министров СССР от 13.01.1987 № 49 «О порядке создания на территории СССР и деятельности совместных предприятий с участием советских организаций и фирм*

капиталистических и развивающихся стран» (СП СССР. 1987. № 3, ст. 40.).

28. *Постановление Совета Министров СССР от 13.01.1987 № 48 «О порядке создания на территории совместных предприятий, международных объединений и организаций СССР и других стран членов СЭВ» (СП СССР. 1987. № 8. Ст. 38).*
29. *Постановление Советом Министров Республики Беларусь «О контрольно-ревизионной службе» от 30.09.1991 № 367.*
30. *Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 16 июня 1994 г. № 454 "О совершенствовании в Республике Беларусь государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней" (СП Республики Беларусь, 1994 г., № 17-18, ст. 350).*
31. *Постановление Кабинета Министров Республики Беларусь от 13.03.1995 № 134 «О внесении изменений и дополнений в некоторые постановления Совета Министров Республики Беларусь в связи с принятием закона Республики Беларусь "Об аудиторской деятельности"».*
32. *Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 16.10.1991 № 386 «О порядке выдачи субъектам хозяйствования специальных разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности и государственной регистрации предпринимателей, осуществляющих свою деятельность без образования юридического лица»*
33. *Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 17.08.1992 № 506 «Об образовании Аудиторской палаты при Совете Министров Республики Беларусь»*
34. *Положение о порядке государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней в Республике Беларусь, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 16 июня 1994 г. № 454 (СП Республики Беларусь, 1994 г., № 17-18, ст. 350)*
35. *Правила аудиторской деятельности "Образование аудитора", утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.03.2003 № 45*
36. *Профессиональный стандарт «Аудитор», утвержденный приказом Министерства труда Российской Федерации от 19.10.2015 № 728.*
37. *Сборник международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг. Издание 2015 года Том I, с. 1520*
38. *Темченко О. С., Белик Н. В., Митрофанов А. В. На пути к гармонизации профессиональных стандартов и образовательных программ подготовки бухгалтеров // Проблемы высшего образования: материалы Международной научно-методической конференции 6–8 апреля 2016 г. В*

2 т. / под ред. Т. В. Гомза. Т. 1. Хабаровск: Изд-во Тихоокеан. гос. ун-та, 2015. 290 с.

39. *Ткаченко Л.И. Актуальность и проблемы подготовки специалистов финансово-учетной сферы в соответствии с МСФО. Проблемы учёта и финансов 2014. № 4, с. 77-80.*
40. *Фадейкина Н.В. О необходимости применения международных стандартов образования для профессиональных бухгалтеров в целях повышения престижа и развития бухгалтерской профессии. Бухгалтерский учет, 2008, № 5, с. 63-72*
41. *Юсупова Г.В. Новое в развитии аудиторской профессии. // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Иркутск, 23 апр. 2016 г. - Иркутск, 2016. - С. 169-176.*

ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ РЕСУРСИ ДЛЯ АНАЛІЗУ ТА ОЦІНКИ ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ АПК

Ю.Ф.ГУДЗЬ
кандидат економічних наук, доцент, завідуючий кафедри фінансів та банківської справи, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Кривий Ріг, Україна

Інформаційне забезпечення для проведення аналізу та оцінки формування та розвитку економічного потенціалу переробних підприємств АПК є досить різноманітним, однак вагоме місце належить обліково-аналітичній інформації як інформаційному ресурсу в системі управління економічним потенціалом підприємства. Як зазначається в джерелі[1, с. 114], обліково-аналітична інформація в системі управління економічним потенціалом підприємства базується на обліковій інформації, що включає оперативні дані, а також статистичній інформації, що поряд з бухгалтерськими даними використовується для аналізу.

Характеристика категорії «обліково-аналітична інформація» розкривається, головним чином, через зміст понять «облікова інформація» та «аналітична інформація». Згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, облікова інформація являє собою інформацію про стан, структуру та рух майна організації і джерела його утворення, господарські процеси та результати фінансової та виробничо-господарської діяльності організації[2, с. 3]. О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, Т. М. Пахомова досліджуючи підприємства агропромислового комплексу, визначають, що обліково-аналітична система агропромислового виробництва — це інтегрована система прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньо системних та загальносистемних функцій[3].

Своєю чергою, Г. Тітаренко та М. Корінько, звертаючись у своїх дослідженнях на методичні підходи до обліку на підприємствах агропромислового комплексу, подають визначення обліково-аналітичної системи підприємств АПК як системи, що базується на даних бухгалтерського обліку, включаючи оперативні дані і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації. Г. Тітаренко та М. Корінько вважають, що обліково-аналітична система підприємств АПК являє собою збір, опрацювання та оцінку всіх видів інформації, що використовується

для прийняття управлінських рішень на макро- і мікрорівнях [4]. З. Гуцайлюк констатує, що основне призначення інформаційної бухгалтерської системи у формуванні окремих інформаційних потоків для потреб управління виробничою і фінансово-господарською діяльністю господарюючих суб'єктів, або інформаційне забезпечення власників та інших замовників даних[5].

В залежності від вимог, що висуваються до облікової інформації на підприємствах переробної промисловості АПК, вона може володіти різними комбінаціями притаманних їй властивостей і відрізнятися специфічними характерними особливостями. Зокрема в системі управління економічним потенціалом переробного підприємства АПК найбільш важливим є розмежування облікової інформації в залежності від її відкритості та основних користувачів. Обліково-аналітична інформація є результатом функціонування відповідної системи забезпечення формування та розвитку економічного потенціалу на підприємствах АПК. Для формування методичних засад обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом переробного підприємства з'ясуємо суть поняття «обліково-аналітичне забезпечення», підходи до трактування якого в економічній літературі суттєво різняться. Так, Т. Безродна під цим терміном розуміє процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості. Термін «забезпечення», на думку автора, означає виконання, гарантування здійснення процесу постачання обліково-аналітичної інформації системі управління [6].
З погляду В. Вольської, обліково-аналітичне забезпечення підприємств агропромислового комплексу являє собою сукупність процесу збору, підготовки, реєстрації та зведення облікової інформації підприємств залежно від законодавчо встановленої системи ведення обліку, і проведеного на основі цієї інформації глибокого аналізу із застосуванням певних методів і прийомів [7]. Р. Юзва досліджуючи обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості пропонує таке визначення обліково-аналітичного забезпечення переробних підприємств агропромислового комплексу: «сукупність облікових і аналітичних процесів, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченням»[8].

Відповідно до теорії аналізу господарської діяльності під аналітичною інформацією розуміють відомості про забезпеченість і використання ресурсів підприємства та ефективну організацію його процесів [9, с. 78]. Аналітичні дані слугують основою для економічного обґрунтування тактичних та стратегічних управлінських рішень зокрема і при формуванні та розвитку економічного потенціалу підприємства. Основою обліково-аналітичного забезпечення для

переробних підприємств АПК є інформація, тобто сукупність відомостей про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства, яку використовують для оцінки й аналізу економічних явищ та процесів для розроблення і прийняття управлінських рішень. Слід зауважити, що управління економічним потенціалом підприємства — це неперервний процес отримання інформації з подальшим напрацюванням адекватних до ситуації управлінських рішень.

Відповідно існує інформація фінансового, податкового обліку, яка узагальнюється у фінансовій та податковій звітності та інформацію управлінського обліку, що фіксується у внутрішній звітності підприємства. (рис.1). Такий поділ викликаний в першу чергу посиленням вимог до забезпечення збереження комерційної таємниці діяльності підприємства.

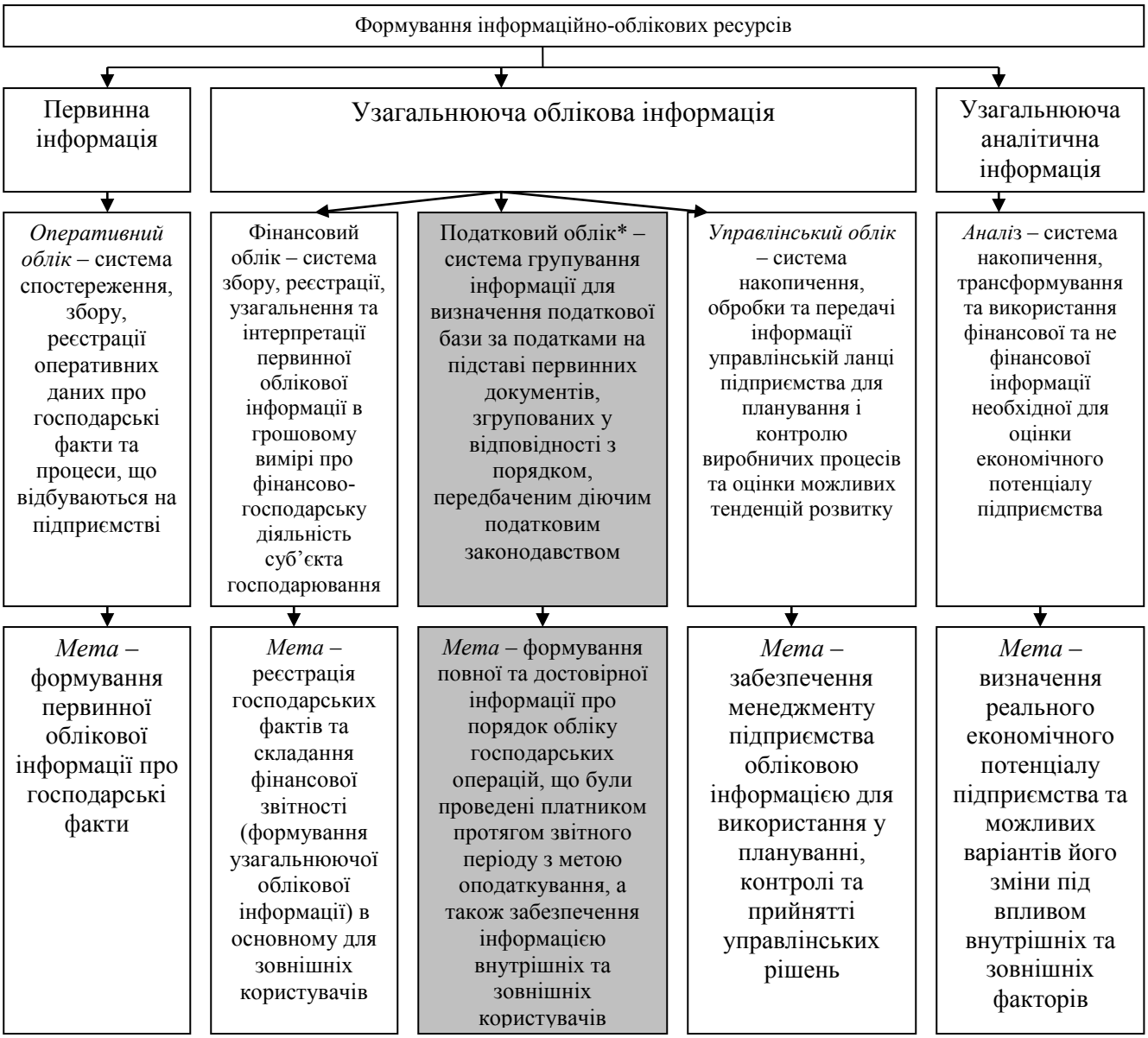


Рис. 1. Формування інформаційно-облікових ресурсів для аналізу економічного потенціалу переробних підприємств[систематизовано за джерелами 3-10]

Дані фінансового обліку відображають ретроспективну інформацію про події та операції, які вже відбулися, тобто на які неможливо вплинути і будь-яким чином змінити їхній хід та наслідки. Однак для виключення можливості заподіяння шкоди фінансовим, матеріальним, інтелектуальним і інформаційних ресурсам переробного підприємства потрібна релевантна інформація, на основі якої можна здійснювати спостереження за поточною ситуацією та передбачати наслідки розвитку економічного потенціалу переробного підприємства майбутньому.

Існують різні види обліково-аналітичних ресурсів інформації (табл.1.). Слід зазначити, що створення раціонального потоку обліково-аналітичної інформації в системі управління економічним потенціалом підприємства спирається на певні принципи: виявлення інформаційних потреб і способів найбільш ефективного їхнього задоволення; об'єктивність відображення процесів фінансово-господарської діяльності; єдність інформації, що надходить з різних джерел; оперативність інформації; підвищення коефіцієнта її достовірності.

Таблиця 1

Структура інформаційно-облікових ресурсів за місцем виникнення

Обліково-аналітична інформація	Зміст обліково-аналітичної інформації
Мегарівень	рівень світової економіки: інформація міжнародних організацій та установ (UNIDO, UNDP, ECOSOC та ін.), ЗМІ, дані спеціалізованих кредитно-інформаційних бюро (Dun & Bradstreet Corporation), фондові індекси (FTSE-100, DAX, CAC-40, DJIA-30, NASDAQ Composite, S&P 500, NIKKEI 225, RTS, PFTS)
Макрорівень	рівень окремої держави: інформація державних органів влади, установ та організацій, політичних партій та громадських організацій, ЗМІ, фондових та валютних бірж, періодичних видань
Мезорівень	рівень окремих галузей чи регіонів: інформація відповідних міністерств та відомств, місцевих органів влади та самоврядування, місцевих ЗМІ, галузеві періодичні видання та статистична інформація
Мікрорівень	рівень окремих підприємств: інформація про партнерів (покупців, постачальників, кредиторів, банки, страхові компанії, трудові ресурси та ін.) та конкурентів підприємства, яку можна отримати із публічної фінансової звітності, неофіційних джерел інформації

Інформаційна система, пов’язана з постійним обміном зовнішніх та внутрішніх інформаційних потоків, багатоваріантністю видів інформації, безупинно циркулює в системі управління підприємства. При цьому пріоритетну роль в даному процесі відіграє бухгалтерська інформаційна система, оскільки саме в ній формується достовірна і повна інформація як для будь-якого рівня обліку та фінансових аналітиків. Переважна більшість методик визначення аналізу та оцінці рівня економічного потенціалу підприємства за окремими функціональними складовими ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Тому виникає прямий зв'язок між рівнем економічного потенціалу підприємства та достовірністю показників звітності підприємств. Відповідно до цього, обліково-аналітична інформація для оцінки економічного потенціалу переробних підприємств має відповідати таким вимогам:

- чітко та достовірно відображати в зовнішній та внутрішній звітності всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві;
- виявляти, ідентифікувати та відстежувати розвиток внутрішніх та зовнішніх викликів, ризиків та загроз;
- формувати інформаційну базу для прийняття рішень у процесі управління економічним потенціалом підприємства.

Структура обліково-аналітичної інформації для аналізу та оцінки економічного потенціалу за екзогенними джерелами надходження подана в таблиці 2.

Таблиця 2

Структура обліково-аналітичної інформації для аналізу та оцінки економічного потенціалу за екзогенними джерелами надходження

№ п\п	Обліково-аналітична інформація	Зміст обліково-аналітичної інформації
1	Показники, що характеризують загальноекономічний розвиток країни	Вони слугують основою здійснення моніторингу зовнішнього фінансово-економічного середовища функціонування підприємства при прийнятті стратегічних рішень при формуванні економічного потенціалу підприємства (стратегії забезпечення захисту економічних інтересів від різних загроз, визначення системи перспективних цільових показників розвитку економічного потенціалу). Формування системи показників цієї групи ґрунтується на даних, що публікуються органами державної статистики

2	Показники, що характеризують кон'юнктуру фінансового ринку	Їх використовують для прийняття управлінських рішень в галузі формування портфеля довгострокових фінансових інвестицій, здійснення короткострокових фінансових інвестицій, залучення кредитів і деяких інших аспектів економічної безпеки. Формування системи показників цієї групи базується на публікаціях періодичних комерційних видань, фондової та валютної біржі, а також на відповідних електронних джерелах інформації
3	Показники, що характеризують діяльність контрагентів і конкурентів	Вони використовуються в основному для прийняття оперативних управлінських рішень щодо захисту фінансово-економічних інтересів від зовнішніх загроз. Ці показники формуються в розрізі таких блоків: «Банки»; «Страхові компанії»; «Інвестиційні компанії та фонди»; «Постачальники»; «Покупці»; «Конкуренти». Джерелами формування показників цієї групи є дані публічної фінансової звітності, відповідні рейтинги з основними результативними показниками діяльності («Банки», «Страхові компанії»), а також платні бізнес-довідки, що надаються окремими інформаційними компаніями.
4	Нормативно-регулюючі показники	Вони враховуються в процесі підготовки рішень, пов'язаних з особливостями державного регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств. Джерелами формування показників цієї групи є нормативно-правові акти, прийняті органами державного управління

Джерело: систематизовано автором за [3-10]

Саме достовірність є основною якісною характеристикою обліково-аналітичної інформації, що знижує ризик впливу зовнішніх та внутрішніх загроз на розвиток економічного потенціалу підприємства.

При цьому інформація вважається достовірною, якщо вона не містить суттєвих помилок, є неупередженою, і користувачі можуть покластися на неї

настільки, наскільки вона відображає або, як очікується, буде відображати реальний стан справ на переробному підприємстві.

Зміст обліково-аналітичної інформації для аналізу та оцінки економічного потенціалу підприємства за ендогенними джерелами надходження подано в таблиці 3.

Таблиця 3

Зміст обліково-аналітичної інформації для аналізу та оцінки економічного потенціалу підприємства за ендогенними джерелами надходження

№ п\п	Обліково-аналітична інформація	Зміст обліково-аналітичної інформації
1.	Показники фінансової звітності підприємства	Вони застосовуються в процесі фінансового аналізу, планування, розробки стратегії та політики в розрізі основних аспектів розвитку економічного потенціалу підприємства і надають найбільш агреговане уявлення про результати фінансово-господарської діяльності підприємства
2.	Показники управлінського обліку підприємства	Вони використовуються для поточного та оперативного управління практично усіма аспектами оцінки економічного потенціалу підприємства і відображають інформацію про обсяги діяльності, суму і склад витрат та доходів тощо. Ці показники формуються зазвичай за такими блоками: а) в розрізі видів діяльності підприємства; б) в розрізі сегментів ринку та груп клієнтів; в) в розрізі центрів відповідальності (центрів витрат, доходу, прибутку та інвестицій)

3.	Нормативно-планові показники пов'язані з фінансовим розвитком підприємства	Вони використовуються в процесі поточного та оперативного контролю за ходом здійснення заходів щодо забезпечення розвитку економічного потенціалу переробного підприємства і формуються безпосередньо на підприємстві за такими двома блоками: а) внутрішні нормативи, що регулюють розвиток підприємства (наприклад, нормативи використання окремих видів ресурсів, нормативи співвідношення окремих видів активів і структури капіталу, нормативна питома вага використання витрат); б) система планових показників фінансово-економічного розвитку підприємства, до складу яких включається сукупність показників операційних та фінансових бюджетів усіх видів

Обліково-аналітична система переробного підприємства АПК – це система, що ґрунтується на даних оперативного, статистичного, фінансового й управлінського обліку, включаючи оперативні дані, і використовуючи для економічного аналізу статистичну, виробничу, довідкову та інші види інформації шляхом застосування аналітичних і економіко-математичних методів дослідження, що уможливлює формування інформаційної бази для прийняття адекватних до ситуації рішень при аналізі і оцінці економічного потенціалу переробних підприємств АПК.

Ключове завдання системи обліково-аналітичного забезпечення аналізу і оцінки економічного потенціалу переробних підприємств АПК полягає в об’єднанні облікових та аналітичних операцій в єдиний процес, виконання оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності цього процесу і використанні його результатів для формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Зміст обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом переробного підприємства визначається низкою факторів, серед яких: галузеві особливості діяльності переробного підприємства, організаційно-правова форма функціонування, обсяг і ступінь диверсифікації фінансово-господарської діяльності, інші об'єктивні та суб'єктивні фактори.

Формування обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом підприємства містять у собі послідовність етапів, (табл.4).

Таблиця 4

Етапи формування обліково-аналітичного забезпечення управління економічним потенціалом підприємства

Етапи	Завдання	Призначення
1	Збір і систематизація інформації про обсяги діяльності, про формування і розміщення майна та капіталу підприємства, про результати діяльності	Відбувається збір інформації про всі операції підприємства. Внаслідок цього можна отримати відомості про підприємство
2	Складання звітності	Публікація фінансового звіту станом на звітну дату дає змогу внутрішнім і зовнішнім користувачам отримувати інформацію для оцінки платоспроможності підприємства, його фінансової незалежності, оцінки впливу фінансових й інвестиційних угод на фінансовий стан підприємства тощо.
3	Аналіз інформації	Дає змогу інтерпретувати інформацію для прийняття конкретного управлінського рішення
4	Обґрунтування і оцінка політики підприємства, ефективності розміщення і використання майна і капіталу, прогнозування діяльності підприємства	Призначений для розроблення тактичних та стратегічних управлінських рішень

**Джерело: систематизовано автором на основі опрацювання [11].*

Разом з тим, як показує досвід вітчизняних підприємств, більшість бухгалтерів у своїй практичній діяльності націлені на формування показників, які враховують інтереси керівництва переробного підприємства АПК, при цьому спотворюючи дані про реальний фінансовий стан підприємства, що, на нашу думку, виступає однією з головних загроз правильній оцінці економічного потенціалу переробного підприємства АПК.

Згадуючи про бухгалтерські ризики, відомий американський економіст Бернстайн Л. зазначає: «Бухгалтерський ризик виступає першопричинним фактором людської природи, а також неточністю, властиву основним процесам обліку. Він також відображається через наявність альтернативних принципів обліку та нечітких стандартів щодо їх застосування. Відсутність гарантій щодо

використовуваних стандартів або методів і способів їх вживання може призвести до широкої різноманітності результатів і, отже, до значного ступеня невизначеності» [12, с. 56]. У той же час, Шевельов А. підкреслює, що «бухгалтерський ризик пов'язаний з можливими помилками при формуванні бухгалтерською службою економічної інформації про підприємство» [13, с. 102]. Як бачимо, обидва автори під терміном «бухгалтерський ризик» розуміють ризик, що виникає в системі бухгалтерського обліку при формуванні облікової інформації і є наслідком недоліків в її функціонуванні.

З позицій забезпечення аналізу та оцінки розвитку економічного потенціалу переробних підприємства АПК, Глиницька Л. [14, с. 146] розмежовує всі ризики, які виникають в системі бухгалтерського обліку на дві групи, що мають різну економічну природу: ризики, властиві системі бухгалтерського обліку (пов'язані з інформаційним забезпеченням процесу управління), підприємницькі ризики (інформація про які певною мірою знаходить відображення в обліку і розкривається в фінансовій звітності). Обґрунтованість такого поділу пояснюється декількома причинами. Перша група ризиків виникає при формуванні облікової інформації щодо будь-яких об'єктів бухгалтерського обліку і пов’язана в першу чергу з можливими помилками чи навмисними викривленнями облікової інформації. Відображення в обліку підприємницьких ризиків і/або їх наслідків вимагає вибору та обґрунтування методичних основ визнання, оцінки та розкриття інформації про них. Бухгалтерські (інформаційні) ризики, пов'язані із спотворенням інформації, виникають у системі бухгалтерського обліку і є наслідком певних подій, табл. 5 До них відносяться: 1) ризики, пов’язані з навмисним викривленням облікової інформації, порушенням режиму збереження бухгалтерської інформації, що становить комерційну таємницю; 2) ризики, пов’язані з вибором способів і методів в обліковій політиці, відсутності належної кваліфікації бухгалтерського персоналу, а також неналежного рівня технічного забезпечення. Для цих ризиків найбільш притаманні ознаки невизначеності, оскільки можливість об'єктивно оцінити ймовірність їх настання в основному відсутня. Підприємницькі ризики, визнані в бухгалтерському обліку, – це ризики фінансово-господарського середовища, що характеризують наслідки подій, які чинять чи здатні чинити суттєвий вплив на діяльність підприємства. Очевидно, що інформація про наслідки впливу підприємницьких ризиків на фінансово-господарську діяльність суб’єкта господарювання має велике значення для прийняття обґрунтованих управлінських рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами не тільки щодо поточного становища підприємства, а й з урахуванням стратегії його діяльності.

Причини виникнення інформаційних ризиків та недостовірності інформації при оцінці економічного потенціалу переробних підприємств подані в таблиці 5.

Таблиця 5

Причини виникнення інформаційних ризиків та недостовірності інформації при оцінці економічного потенціалу переробних підприємств

Джерело виникнення ризику	Причини виникнення інформаційних ризиків
Організація бухгалтерського обліку	Неефективна політика підприємства з організації бухгалтерського обліку
	Застарілі інформаційні технології, що не відповідають сучасним вимогам щодо обробки, збереження та надання облікової інформації окремим групам користувачів
Кадровий потенціал бухгалтерської служби	Слабкі знання керівників бухгалтерської служби, що не дозволяють їм організувати ефективну обліково-інформаційну систему підприємства
	Низький професійний рівень робітників бухгалтерії
	Витік конфіденційної інформації з вини співробітників бухгалтерії
Методика ведення бухгалтерського обліку	Порушення принципів та правил ведення бухгалтерського обліку
	Фінансові прорахунки при виборі способів обліку, регламентованих стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності
	Маніпуляції з бухгалтерськими даними

Джерело: систематизовано автором на основі опрацювання джерела[14]

Існуюча базова теорія бухгалтерського обліку передбачає моноцільову модель ведення стандартних облікових процедур і забезпечує відображення минулих подій в грошовому вимірнику. Разом з тим для використання облікової інформації в системі управління розвитком економічного потенціалу підприємства необхідна «цілісна інформаційна система, яка відповідала б стратегії розвитку підприємства, а не окремим інструментом, що до цього часу використовувалися переважно для описування минулих подій».

Система бухгалтерського обліку повинна бути такою, щоб забезпечувати оптимальну якість інформації при мінімальних термінах збирання і обробки даних, а також максимальну ефективність праці виконавців. Інструментом реалізації цього може виступати належним чином сформована облікова політика підприємства, оскільки підприємство розробляє облікову політику, яка підпорядковується потребам внутрішнього управління. Як правило, для прийняття ефективних управлінських рішень не обмежуються суто внутрішньою фінансовою інформацією, а порівнюють її з відповідними показниками подібних підприємств, підприємств-конкурентів чи ділових бізнесових партнерів. Тому закономірно виникає потреба в уніфікації вимог до

фінансової інформації у межах виду діяльності, регіону, всієї економічної системи країни. Стандартизація бухгалтерського обліку є процесом розроблення та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів до визнання, оцінки і відображення у фінансових звітах підприємства.

Позитивно оцінюючи можливість формування індивідуальної облікової політики, без якої в сучасних умовах неможливо уявити роботу бухгалтерії та процесів формування інформаційних ресурсів, які б давали якісну базу для аналізу та оцінки економічного потенціалу переробного підприємства, слід зазначити і деякі негативні наслідки такої самостійності на макрорівні. Як зазначає В. Мосаковський, «наявність індивідуальної облікової політики конкретного підприємства ставить під сумнів доцільність узагальнення даних звітності органами статистики України з метою використання на макрорівні». І, як наслідок, робить висновок, що «належне формування даних фінансової звітності може досягатися лише при застосуванні єдиної облікової політики в цілому по національному господарству України» [15, с. 17].

Підтримуючи необхідність забезпечення достовірності даних на макрорівні, пропонуємо дещо інший підхід до вирішення даної проблеми, який ґрунтується на наступних твердженнях: формування облікової політики необхідно здійснювати з урахуванням того, що система бухгалтерського обліку на підприємствах переробної промисловості АПК містить підсистеми фінансового, управлінського та податкового обліку; облікова політика - це сукупність певних елементів: теорія облікової політики, методологія обліку, технологія обліку і організація обліку. Тому мова може йти про уніфікацію облікової політики щодо ведення фінансового обліку із деякими питаннями методології, які впливають на зіставлення облікових показників. Що стосується питань теорії, технології, організації і багатьох питань методології обліку, немає потреби у їх регламентації на національному рівні, оскільки тільки індивідуальна облікова політика дає можливість оцінити рівень постановки облікової роботи, сформувати повну і достовірну картину майнового і фінансового стану підприємства, врахувати потреби системи управління в необхідній інформації і, відповідно, зорієнтувати систему обліку на потреби управлінської системи переробного підприємства АПК.

Правильне визначення комплексу елементів облікової політики дозволить коректно скласти фінансову звітність та оптимізувати податкові наслідки для підприємства. Цей комплекс елементів має бути орієнтований на тривалий період, оскільки лише за такої умови можлива максимальна ефективність облікової політики, оцінити яку можна проаналізувавши достовірність фінансової звітності та суму, структуру податкових платежів. Зміну облікової політики доцільно проводити ввівши нові положення в наказі про облікову політику на наступний рік [16, с. 2].

У практиці термін «облікова політика» підприємства вперше з'явився і був офіційно закріплений в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV і визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [16, с. 2]. Окрім вище згаданого Закону право самостійно обирати облікову політику має платник податків згідно ст.17.3.1 Податкового кодексу України [16, с. 78]. Згідно з Національними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку України «облікова політика» - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [17, с. 3].

Дещо інакше трактує поняття облікової політики МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [18, с. 423]. Так, його параграф 5 визначає облікові політики як конкретні принципи, основи, домовленості, правила і практику, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів. Як видно, в закінченні формулювання поняття «облікова політика» як за національним так і за міжнародним стандартом бухгалтерського обліку підкреслюється, що мова йде винятково про принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Але найважливішим є також вплив облікової політики підприємства на достовірний аналіз і оцінку економічного потенціалу підприємства.

Економічний потенціал переробного підприємства АПК найчастіше розкривається через сукупність характеристик: реальні можливості, обсяг ресурсів і резервів, здатність до використання потенціалу, рівень і результати його реалізації. Очевидно, що реальні можливості та здатність до використання потенціалу підприємства оцінити в абсолютних значеннях, за допомогою фінансової звітності, а інші можуть бути зведені до оцінювання результативності й ефективності. Важливість оцінювання як управлінського процесу підкреслюється і класиками стратегічного управління Р. Капалном і Д. Нортоном, які справедливо визначають: «Можна управляти тим, що піддається оцінюванню. Можна оцінити те, що можна описати» [19, 20].

При розгляді досліджень вітчизняних науковців [21, с. 25, 22, с. 5] щодо формування теорії та практики облікової політики в Україні видно, що розкриття сутності облікової політики у окремих авторів нажаль нечітке і обмежується або повторенням визначення наведеного в вище зазначених нормативних документах, або ж звуженням її до способів і процедур. Використання різних варіантів облікової політики виступає інструментом маніпулювання фінансовим результатом, що обумовлює незівставленість показників фінансової звітності, створення можливостей завалювання фінансового результату. Тому завданням управлінського персоналу є

визначення такої облікової політики, яка б враховувала вплив на підприємство ендогенних та екзогенних чинників. Систематизовані ендогенні та екзогенні чинники впливу на формування облікової політики підприємства подані в табл.6.

Таблиця 6

Чинники впливу на формування облікової політики на підприємстві

№ з/п	Ендогенні та екзогенні чинники впливу	М.В.Кужельний, В. Г Лінник [23, с. 319]	Сук П. [24, с. 56]	М. С.Пушкар, М. Т. Щирба [25, с. 98]	А.А.Пилипенко, В. І. Отенко
1	Форма власності та	+	+	+	+
2	Галузь і вид діяльності	+	+	+	+
3	Організаційна структура				+
4	Цілі підприємства стосовно		+	+	+
5	Особливості діяльності				+
6	Рівень інфляції		+		
7	Інвестиційна діяльність		+	+	+
8	Стан податкового, бухгалтерського, економічно-	+	+	+	+
9	Рівень кваліфікації кадрів	+	+	+	+
10	Система матеріального заохочення працівників в ефективності роботи підприємства	+		+	+
11	Матеріальна відповідальність за	+		+	+
12	Система матеріально-технічне	+	+	+	+
13	Система оподаткування	+		+	

*Джерело: систематизовано автором на основі опрацювання [23-26]

Таким чином вплив ендогенних та екзогенних чинників впливу на формування облікової політики підприємства необхідно враховувати при розробці, реалізації та внесення змін до облікової політики підприємства та пам’ятати, що підприємство не може сліпо слідувати будь-яким рекомендованим абстрактним типовим схемам, а повинно прагнути рекомендованим абстрактним типовим схемам, а повинно прагнути забезпечити здійснення лише йому властивих завдань і цілей.

Вимоги до облікової політики для цілей оподаткування ще «лаконічніші» і практично безсистемно сформульовані. Процес формування обліково-аналітичної інформації в системі управління економічним потенціалом підприємства базується на особливостях вибору облікової політики підприємства, обумовлених специфікою взаємодії ендогенних та екзогенних чинників впливу та внутрішніх управлінських факторів (рис.2.) Процес формування облікової політики викликає немало труднощів. Проблеми виникають вже на перших етапах роботи над обліковою політикою, а саме при

визначенні пріоритетних напрямів побудови системи обліку на підприємстві. Ці напрями залежать від цілей, що переслідуються розробниками облікової політики. Проблема узгодження, поставлених при формуванні та вдосконаленні облікової політики, цілей для ухвалення рішень по вибору способів ведення обліку, мабуть, є однією з найскладніших. Керівництвом підприємства можуть переслідуватися різні цілі при створенні облікової політики, які впливають на результат розробки документа.

Взаємозв’язок бухгалтерського обліку та облікової політики очевидний: облікова політика створює для бухгалтерського обліку організаційні передумови (забезпечення) та виступає з однієї сторони об’єктом бухгалтерського обліку, а з іншого боку - альтернативністю організації бухгалтерського обліку, що робить можливим його віднесення до об’єктів облікової політики. Досить важливим є процес узгодженості цілей при формуванні облікової політики переробного підприємства, проте ці можливості досить обмежені, що породжує значну кількість варіантів комбінування норм або облікових підходів. Вибір конкретного варіанта обліку може зробити істотний вплив на об'єм облікової роботи, розмежування відповідальності за ті або інші облікові процеси, появу нових процедур, збільшення кількості створюваних і оброблюваних документів, тобто впливати прямо або побічно на роботу всіх структурних підрозділів підприємства.

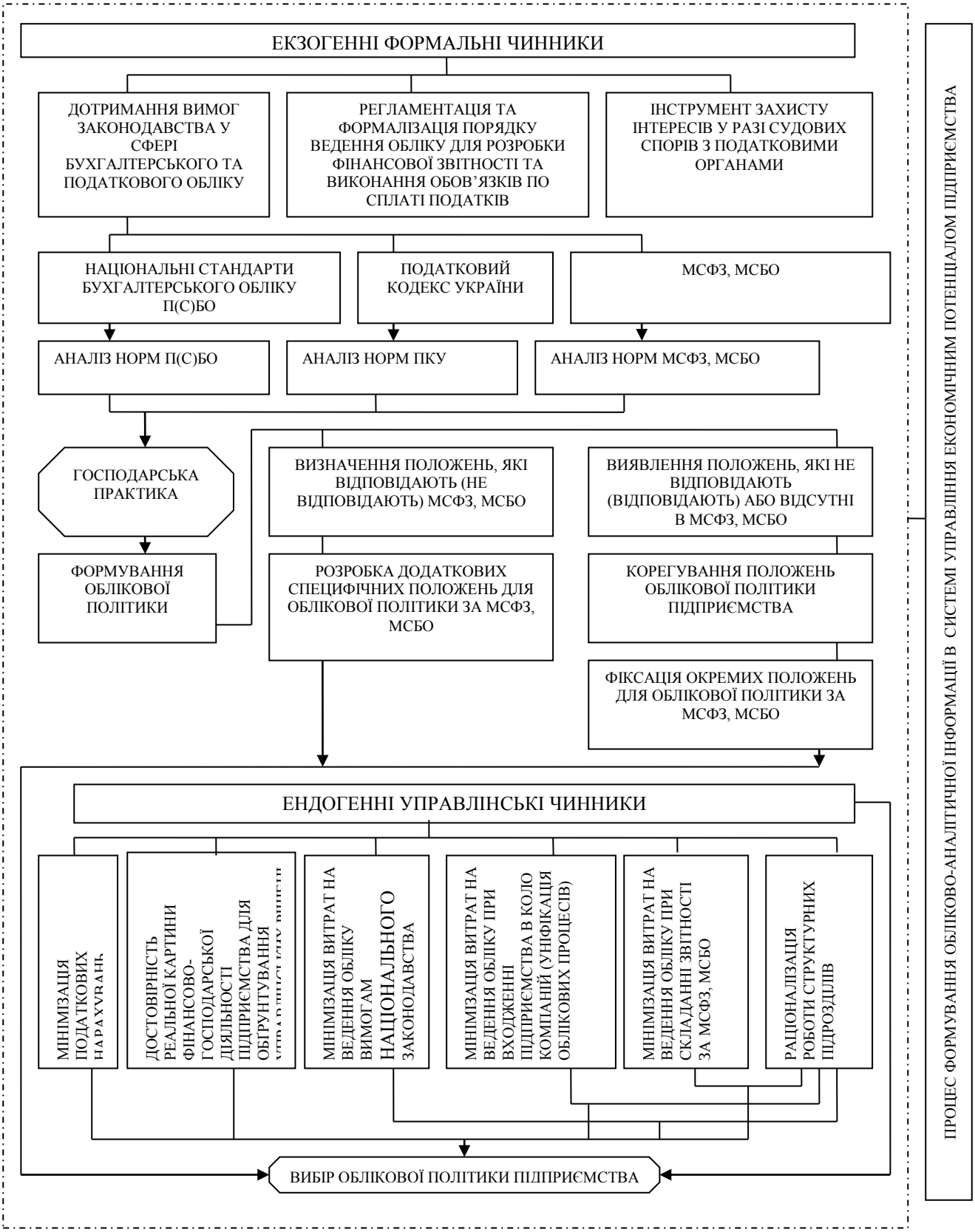


Рис.2. Процес формування обліково-аналітичної інформації в системі управління економічним потенціалом підприємства

(Джерело: розроблено автором)

Варіативність підходів до облікової методології приводить до різноманітності сформованих на її базі показників і їх конкретних значень. Таким чином, укладачі облікової політики зумовлюють в майбутньому значення окремих показників, які вигідні одним учасникам господарських процесів і невигідні іншим. Існування варіантів обліку дозволяє підприємству, в рамках чинного законодавства, зменшувати розмір бази оподаткування і податків, або збільшувати прибуток у бухгалтерському обліку та виплачувати вищі дивіденди. Крім того, «підлеглість» бухгалтерського обліку цілям оподаткування часто спотворює реальну картину фінансово-господарської діяльності й обмежує використання інформації для оцінки економічного потенціалу переробного підприємства для обґрунтування управлінських рішень. Основними завданнями для обліково-аналітичної системи переробного підприємства АПК, з метою подальшої оцінки економічного потенціалу повинні бути:

- аналіз діяльності підприємства за вказаними напрямами;
- облік господарських операцій за цільовими напрямами на базі бухгалтерського обліку з додаванням нефінансових показників;
- контроль за використанням матеріальних та нематеріальних ресурсів, за правильним відображенням усіх господарських операцій на етапах планування, обліку та за достовірністю аналітичних даних;
- планування діяльності підприємства, зокрема господарських операцій; видів діяльності: операційної, інвестиційної, фінансової, податкової; центрів відповідальності та підприємства загалом;
- формування аналітичних бюджетів як джерел акумулювання планової, облікової та аналітичної інформації

При аналізі завдань та цілей розробки облікової політики підприємства потрібно акцентувати увагу на її зближення з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), що дозволить знизити витрати на проведення трансформаційних процедур. У цьому випадку за основу слід узяти облікову політику по П(с)БО і спробувати привести її положення у відповідність з МСФЗ, МСБО, які орієнтовані на професіоналізм спеціалістів і тому дають велику свободу дій. Перехід переробних підприємств на МСБО та МСФЗ дозволить не тільки підвищити прозорість та зрозумілість інформації, яка розкриває діяльність підприємств АПК, створює достовірну базу для доходів і витрат, оцінює активи і зобов'язання, а й дозволить порівнювати економічний потенціал підприємства в умовах залучення ними іноземних інвестицій та простежувати динаміку змін її рівнів інноваційної та ринкової складових.

Варіативність показників фінансової звітності залежить від вибору певного способу обліку об’єкта із передбачених П(с)БО та МСФЗ, МСБО. За

результатами дослідження Чижевської Л., це дає можливість вести бухгалтерський облік у 1728 комбінаціях (без урахування намірів керівника та професійної думки бухгалтера щодо формування забезпечень, створення фондів, переоцінки активів тощо) [27, с. 67]. Лаговською О. в 2007 році розроблено морфологічну матрицю альтернативних варіантів елементів облікової політики, на підставі якої обчислено варіативність фінансового результату суб'єкта господарювання, яка складає 622 080 варіантів [28, с. 132]. Проте за допомогою даної матриці визначався вплив на розмір фінансового результату, обчисленого за правилами фінансового обліку, а не вплив даних варіантів на збільшення або зменшення оподатковуваного прибутку.

З прийняттям Податкового кодексу України в 2011 році кількість варіантів елементів облікової політики в частині витрат суттєво збільшилась. Застосування принципу комбінаторики і альтернативності варіантів дозволи вказати на 1 843 200 варіантів можливих варіацій бази оподаткування податком на прибуток. Варто відмітити, що до розрахунку приймалися лише законодавчо дозволені альтернативні варіанти [29, с. 220]. Кожна індивідуальна система бухгалтерського обліку за рахунок облікової політики дозволяє маніпулювати показниками фінансових результатів підприємства, а отже, відповідним чином визначати економічну й соціальну ефективність його діяльності.

Вдосконалення інформаційної системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства як обов'язкової і необхідної умови забезпечення розробки ефективних управлінських рішень потребує не лише переосмислення методики управління, не лише покращення матеріально-технічної бази та форм накопичення і зберігання інформації, а й якісно нових кваліфікаційних характеристик обліково-аналітичного персоналу, здатного забезпечити формування адекватної потребам сьогодення обліково-аналітичної інформації.

Таким чином, нами визначено елементи інформаційної бази для забезпечення процесу управління економічним потенціалом підприємства шляхом систематизації інформаційних ресурсів, обґрунтування місця та процесу формування обліково-аналітичної інформації в системі управління економічним потенціалом підприємства, що сприяло розширенню інформаційного базису дослідження.

Можна зробити висновок, що в роботі одержали подальший розвиток дослідження елементів інформаційної бази по забезпеченню аналізу і оцінки економічного потенціалу переробного підприємства АПК шляхом систематизації інформаційних ресурсів та обґрунтування місця і процесу формування обліково-аналітичної інформації в системі управління економічним потенціалом підприємства, що сприяє розширенню інформаційного базису наступних напрямів наукових досліджень автора.

Список використаних джерел:

1. *Попова Л. В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л. В. Попова, И. А. Маслова // Финансовый менеджмент. - 2003. - №5. – С. 76 – 84.*
2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. №87.*
3. *Гудзинський О. Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту / О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, Т. М. Пахомова // Облік і фінанси АПК. — 2008. — № 3. — С. 89–93.*
4. *Тітаренко Г. Б. Методичні підходи для побудови обліково-аналітичної системи з використанням експертних оцінок / Г. Б. Тітаренко, М. Д. Корінько // Облік і фінанси АПК. — 2010. — № 4. — С. 66–69.*
5. *Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 10. — С. 11–17.*
6. *Безродна Т. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: визначення сутності поняття / Т. М. Безродна // Вісн. Східноукраїнського нац. ун-ту ім. В. Даля. — 2008. — № 10 (128). – Ч. 2.*
7. *Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств / В. В. Вольська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2012. — № 3 (24). — С. 83–88.*
8. *Юзва Р. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук спец.: 08.00.09 / Р.П. Юзва//; Тернопільський національний економічний університет. — 2011. — 20 с.*
9. *Козаченко Г. В. Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення: монографія / Козаченко Г. В., Пономарьов В. П., Ляшенко О. М. - К.: Лібра, 2003. - 280 с.*
10. *Лайко П. А. Податкове регулювання підприємницької діяльності: монографія /П. А. Лайко, Р. П. Жарко. - К.: ННЦ Інститут аграрної економіки, 2007. - 321 с.*
11. *Гарасим П. М. Проблеми формування обліково-аналітичної інформації в системі менеджменту / П. М. Гарасим, С. В. Приймак // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: збірник наукових праць. - Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. - С. 42 - 48.*
12. *Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: пер. с англ. / ред. перевода чл.-корр. РАН И. И. Елисеева;*

гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов/ - М: Финансы и статистика, 1996. - 624 с.

13. *Шевелев А. Е. Риски в бухгалтерском учете / А. Е Шевелев, Е. В. Шевелева - М: КНОРУС, 2007. - 280 с.*
14. *Гнилицька Л. В. Напрями удосконалення облікової системи з метою забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання / Л. В. Гнилицька // Коммунальное хозяйство городов, - 2012. - №100. - С. 144 - 153.*
15. *Московський В. Який облік потрібен Україні? / В. Мосаковський // Бухгалтерський облік і аудит. - 2009. - № 12. - С.16 - 27.*
16. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] / Закон України: від 16.07.99 р. № 996-XIV: зі змінами та доповненнями. - Режим доступу :* http://zakon.rada.gov.ua/
17. *Загородній А. Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: монографія // Загородній А. Г., Єлісєєв А. В.- Львів: Центр Бізнес-Сервісу, 2003. - 152 с.*
18. *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ.;за ред. С. Ф. Голова - К., 2000. - 1272 с.*
19. *Каплан, Р.С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию : пер. с англ. / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. – М., 2005.*
20. *2. Каплан Р.С. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей : пер. с англ. / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. – М., 2005.*
21. *Лабунська С. В. Концептуальні підходи до оцінки інноваційної спроможності підприємств / С. В.Лабунська // Управління розвитком. - 2011.- № 21 (118). - с. 84 - 88.*
22. *Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аудит, аналіз" / Т. В. Барановська. - Київ, 2005. - 23 с.*
23. *Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М. В Кужельний., В. Г Лінник. - К.: КНЕУ, 2001. - С. 317 - 320.*
24. *Сук П. Бухгалтерський облік. - К.: Вид-во "Знання", 2005. - 471 с.*
25. *Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. - Тернопіль: Карт-бланш, 2009.- 260 с.*
26. *Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю: навч. посібник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко // Харьк. держ. економ. ун-т. - Х., 2002. - 28 с.*
27. *Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Л. В. Чижевська. - Житомир: ЖДТУ, 2007. - 528 с.*

28. *Лаговська О. А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: організація та методика: дис ...канд. екон. наук: 08.00.09 / Олена Адамівна Лаговська. - Житомир, 2007. - 280 с.*
29. *29.Лебедзевич Я. В. Облікова політика як інструмент оптимізації оподаткування прибутку та узгодження економічних інтересів / Я. В. Лебедзевич // Вісник Житомирського Державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. - 2012.* - № 6 (60). - с. 218 - 223.

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ І РЕАЛІЗАЦІЄЮ ЕКОЛОГІЧНО ЧИСТОЇ ПРОДУКЦІЇ

І.В. ЗАМУЛА
доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет

Значний науково-технічний потенціал людства розширює можливості економічного розвитку та супроводжується негативним впливом на навколишнє природне середовище. Антропогенна діяльність змінює природний перебіг процесів у довкіллі, що ставить під загрозу здоров’я і життя людини. За останніх тридцять років у світі використано сировини стільки ж, скільки за всю історію цивілізації. Щорічно на планеті формується близько 100 млрд. т твердих відходів, 2 тис. км^3 стічних вод і здійснюється більше 25 млрд. т викидів в атмосферу вуглекислого газу; деградація ґрунтів спостерігається майже на 2 млрд. га площ, що негативно впливає на добробут 1 млрд. чол.; 1,7 млрд. чол. страждають від дефіциту прісної води. З кожним роком зростають збитки від екологічних катастроф, які в середньому становлять 90 млрд. дол. за рік. Екологічна проблема охопила весь світ і стала однією з глобальних криз. Згідно з індексом живої планети (Living Planet Index), який відображає стан світової природної системи, за період з 1970 р. до 2010 р. відбулося загальне погіршення стану системи на 30 %! Якби кожен на планеті споживав стільки, як середній житель Кувейту, то людству знадобилося б близько 5,8 планети, як громадянин Катару – 4,8 планети, як типовий американець – 3,9 планети, як українець – близько 1,5 планети [1]. Загроза омніциду потребує перегляду існуючих принципів взаємодії людини з природою та діяльності суб’єктів господарювання.

Досягнення компромісу між економічними та екологічними потребами суспільства є одним із факторів задоволення людства обмеженими природними ресурсами. Економічна наука не приділяє належної уваги екологічним аспектам

господарювання – навколишнє природне середовище сприймається виключно як джерело ресурсів для господарської діяльності.

У “Попередженні людству від вчених світу”, яке у 1992 р. підписали майже 1700 провідних вчених, включаючи більшість Нобелівських лауреатів, прозвучало таке: “Наше масове втручання в природу з усіма її взаємозв’язками – у поєднанні з шкодою, що наноситься навколишньому середовищу за рахунок знищення лісів, зникнення видів та зміни клімату, може викликати ланцюг негативних наслідків по всьому світу, включаючи непередбачуване руйнування ключових біологічних систем, будову та динаміку яких ми ледве розуміємо. Незнання масштабів цих явищ в жодному випадку не вибачає нашої самозаспокоєності та зволікання у визнанні небезпеки” [2].

Природне середовище не може бути лише зовнішнім середовищем людської діяльності – воно є складовою загальної системи “суспільство-природа”, а людство, відповідно, є частиною природи. Таким чином, економічні, соціальні та екологічні відносини переплітаються, а сучасну екологічну кризу слід розглядати як кризу соціальну та економічну.

Одним з напрямів наближення діяльності суб’єктів господарювання до принципів стійкого розвитку є розвиток екологічно орієнтованого управління на основі інформації з обліково-аналітичної системи Основним спрямуванням такого управління є забезпечення балансу інтересів економіки та екології у напрямі досягнення положень концепції стійкого розвитку.

В ринкових умовах успішність товаровиробників визначається рівнем ефективності виробництва, яка, в основному, залежить від ступеня задоволення потреб суспільства з найменшими витратами. На сьогодні визначальною характеристикою, яка формує попит на продукцію, є її якість, в тому числі з огляду на екологічну безпеку.

Сучасні товаровиробники змушені працювати в умовах обмеженості ресурсів, що спричинило науковий пошук у сфері генної інженерії та розповсюдження генно модифікованих організмів у тому числі у продуктах харчування. Поряд з цим виникла проблема забруднення навколишнього середовища генно модифікованими організмами та незадовільного їх впливу на здоров’я людей, що актуалізувало питання необхідності переходу до положень концепції стійкого розвитку.

В умовах глобалізації ринку проблема якості є актуальною для всіх країн і підприємств, адже тільки продукція високої якості може бути конкурентоспроможною та рентабельною. На мікрорівні вона повинна розглядатися через призму оцінки рентабельності екологічно чистої продукції для підприємств, які зацікавлені у просуванні такої продукції на ринок.

Питання співвідношення інтересів економіки та екології, а також реалізації принципів стійкого розвитку досліджували О.О. Веклич, А. Гор, Б.М. Данилишин, В.К. Данилко, С.І. Дорогунцов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.А. Лук'яніхін, Л. Максимів, Дж.М. Майер, Н.В. Маслов, Л.Г. Мельник, П.Г. Олдак, В.Д. Параджанов, Н.П. Петрушенко, С.А. Подолинський, Дж.Е. Раух, Р. Репетто, М.Д. Руденко, В.М. Трегобчук, А.Д. Урсул, А. Філіпченко, М.К. Шапочка, В.О. Шевчук, В.Я. Шевчук та ін. Проблематику екологічного маркетингу досліджували О.І. Бородін, Т.В. Вайданич, А.М. Вічевич, Т.В. Гусева, А.П. Дідович, І.І. Дідович, А. Ендрес, И.И. Кретов, Г.С. Панин, А.А. Садеков, О.В. Садченко, І.М. Смоленський, Г.С. Степанюк, Ю. Оттман, С.К. Харичков, А.Е. Хачатуров та ін. Дослідження питань, присвячених екологізації виробництва, аналізу рентабельності продукції здійснювали Л.С. Гринів, Ю.А. Дайновський, С.І. Дорогунцов, І.Д. Лазаришина, Л.І. Максимів, О.В. Олійник, К.М. Ситник, В.В. Шмиговська, М.А. Хвесик, М.Г. Чумаченко та ін.

Дослідження спрямовано на окреслення місця обліково-аналітичного забезпечення екологоорієнтованого управління у забезпеченні досягнення підприємством принципів концепції стійкого розвитку через гармонізацію інтересів товаровиробників щодо отримання бажаної суми прибутку, споживачів щодо задоволення потреб і суспільства в цілому щодо досягнення стійкого розвитку.

У рамках сучасної сукупності наук про природу та суспільство важко знайти сферу знання, яка уникнула б впливу екологічних уявлень, концепцій і теорій, тобто процесу, названого екологізацією науки.

Більшості наук властива тенденція до формування відповідних екологічних підсистем. Це зумовлено тим, що принципи діалектичного матеріалізму дозволяють встановити взаємозв'язок між природничо-науковим, технологічним і гуманітарним змістом проблеми взаємин людини і середовища її проживання. З одного боку, екологічні ідеї реалізуються в рамках конкретного знання, а з іншого – асиміляція загальнонаукових уявлень підвищує статус екологічної проблеми в ієрархії сучасного наукового знання. Таким чином, екологічний підхід набуває загальнонаукового характеру.

Усвідомлення екологічних загроз і неминучих екологічних наслідків порушення природного довкілля, що виражається з одного боку, в надмірному і часто ірраціональному споживанні природних ресурсів, а з іншого – виході екосистем за межі їх регенеративної здатності через виникнення надмірної кількості відходів, які більше не в змозі абсорбувати, призвело до появи і

розвитку концепції стійкого розвитку та нового наукового підходу “екологічна економіка” [3].

Сформульоване у звіті “Наше спільне майбутнє” [4] визначення стійкого розвитку (такий розвиток, що задовольняє потреби сьогодення, не ставлячи під загрозу спроможність майбутніх поколінь задовольняти власні потреби) задекларувало необхідність пошуку засобів для подальшого прогресивного розвитку людства всередині самого суспільства і кожної окремої людини, а не шляхом нарощування споживання природних ресурсів. Прогрес у виробництві повинен досягатися за рахунок підвищення ефективності використання й економії сировини, тобто пропагувався не нульовий економічний приріст, а нульовий приріст споживання засобів навколишнього середовища. Фактично йшлося не про припинення економічного зростання взагалі, а про припинення зростання нераціонального використання ресурсів навколишнього середовища. Це можливо здійснити за рахунок впровадження технологій, які дозволяють ефективніше використовувати ресурси або забезпечують перехід на використання необмежених ресурсів (сонячне світло, енергія вітру тощо), що є найкращим варіантом, і таким чином отримувати екологічно чисту продукцію.

Дослідження у напрямі стійкого розвитку зумовлені диспаритетом у володінні та розпорядженні доступними і створеними сучасною цивілізацією колосальними матеріальними та духовними ресурсами, а також наростанням антагонізму між суспільством і навколишнім середовищем. У ній органічно пов’язані соціальний і екологічний аспекти діяльності людини. Стійкий розвиток, як особливий тип розвитку світової цивілізації, покликаний забезпечити збереження умов проживання людства на Землі та подальшого їх покращення.

Концепція стійкого розвитку має три складові: екологічну, економічну та соціальну (рис. 1).

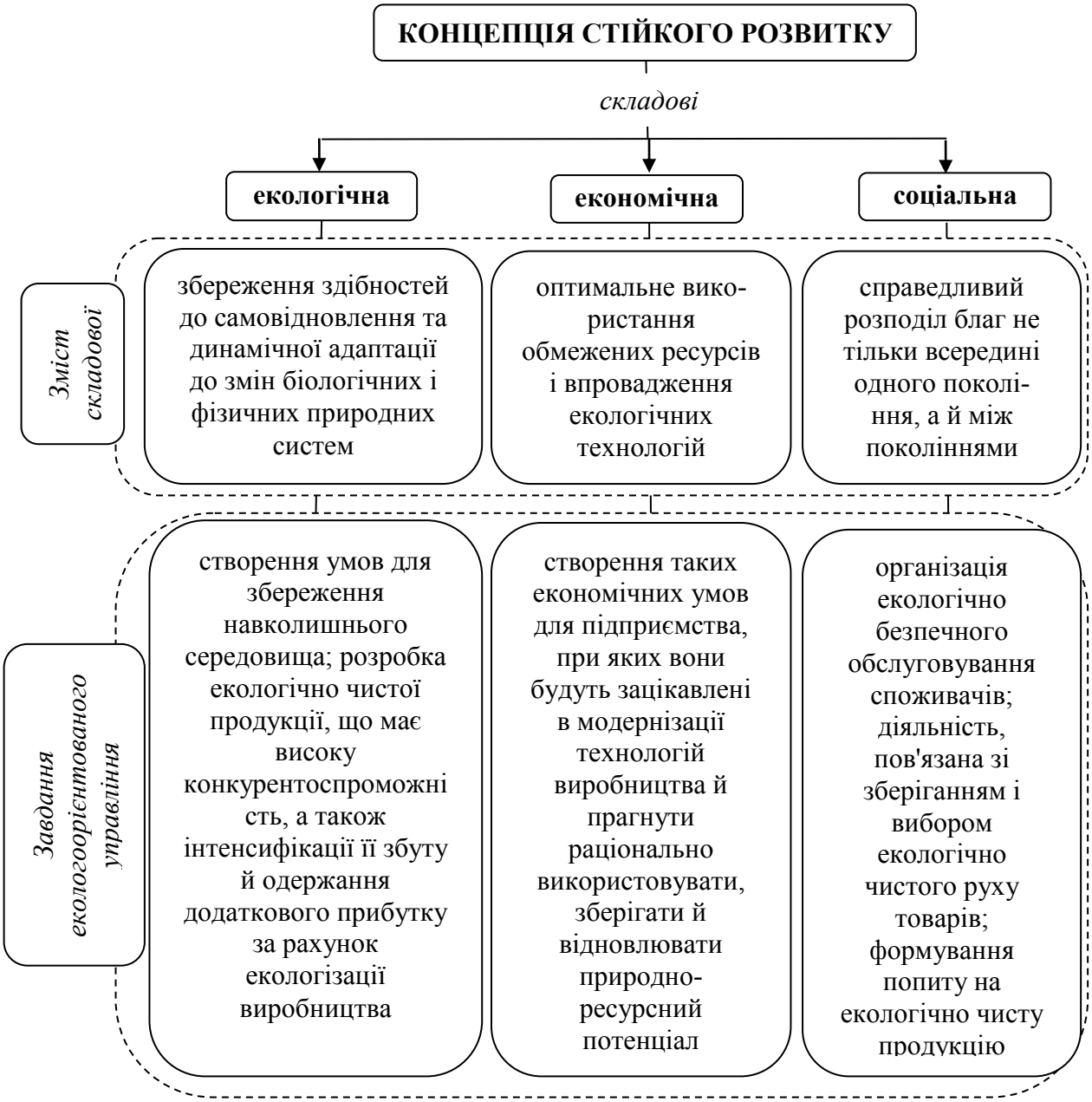


Рис. 1. Реалізація складових стійкого розвитку через екологоорієнтоване управління

Недооцінка будь-якої зі складових концепції стійкого розвитку може призвести до негативних наслідків. Суть концепції – одночасний розвиток трьох складових стійкого розвитку, тобто зростання економіки з одночасним покращенням екологічної ситуації та вирішенням соціальних питань. При цьому екологічний маркетинг є одним з інструментів реалізації положень концепції стійкого розвитку.

Найбільші протиріччя екології та економіки проявляються у теорії Дж. Кейнса, розробленій у результаті аналізу великої депресії 1929-1933 рр. і

виявлених економічних циклів. У кейнсіанській теорії виснаження природних ресурсів не враховувалося, оскільки ціни на сировину завжди були низькими. Тобто зазначена теорія ігнорує роль природних ресурсів у виробництві. “Саме Кейнс заклав у структуру ринкових відносин бомбу сповільненої дії, яка позбавила ринок можливості нормально працювати і закономірно вибухнула в кінці XX століття, прийнявши несподівану для економістів форму – форму деградації планетарної біосфери” [5, с. 13]. Таким чином, класичний капіталістичний ринок виявляється однією з найважливіших причин деградації біосфери.

Недолік ринкової економіки полягає у тому, що в статистиці та у побудованих на її основі моделях розвитку економіки руйнування природних ресурсів і біосфери в цілому не має вартості. Для усвідомлення масштабів руйнування природних систем потрібно змінити традиційне сприйняття економістами природних ресурсів. Саме екологоорієнтоване управління спрямоване на узгодження всіх процесів господарської діяльності підприємства відповідно до вимог сучасного ринку, базуючись на принципах концепції стійкого розвитку.

В сучасних умовах вирішити проблему дисгармонії у відносинах людини з навколишнім природним середовищем в рамках економічної методології досить складно. Основна причина – це процес індивідуалізації, який стимулював прагнення людини до виокремлення з природного середовища. Людина воліє бачити себе окремо від природи – вона прагне панувати над природою. Ці процеси тривають доволі давно і, очевидно, будуть продовжуватися. Тому сьогодні стоїть завдання не стільки боротьби з екологічними проблемами сьогодення, скільки усунення їх причин та формування необхідного підґрунтя для інформаційного прориву, необхідного для трансформації мислення людини.

Закріплення принципу “панування” наклало серйозний відбиток на побудову економічних відносин. Як наслідок, була сформована економічна традиція, яка лягла в основу визначення вартості природних ресурсів. Вони розглядалися як безкоштовні дари, які людина має право споживати без будь-яких зобов’язань. Пошук рівноваги, економічного оптимуму спрямував дослідження на оцінку та характеристику поведінки споживача, а саме визначення вартості на основі суб’єктивної оцінки корисності. Поза увагою залишилися проблеми виробництва, в тому числі пов’язані з необхідністю збереження навколишнього природного середовища. Отже, мотивація розглядалася поза відносин з довкіллям (екологічними умовами), що є її спрощенням.

Ігнорування екологічних проблем зумовлене поведінкою людини, яка визначалася прагненням до максимізації прибутку. Будучи основою поведінки

“homo economicus” економічна раціональність виправдовує прагнення до мінімізації витрат, пов’язаних з охороною та відтворенням природних ресурсів.

Таким чином, розповсюдження принципу раціональності, наслідком якого стало закріплення філософії максимізації прибутку, сприяло розвитку економічної традиції, яка закріпила недбале ставлення до навколишнього природного середовища. Тому наслідки задекларованого економічного зростання, в першу чергу, екологічні, залишилися поза увагою вчених-теоретиків.

Надзвичайно актуальними в цьому контексті є дослідження Дж. Форестера та Д. Медоуза. Аби привернути увагу людства до проблем екології Дж. Форестер розробив модель “Світова динаміка” або “Світ-1”, що опублікована у 1971 р., у якій намагався побудувати і описати характер функціонування динамічної світової моделі, яка б з’єднувала населення, капіталовкладення (фонди), географічний простір, природні ресурси, забруднення і виробництво продуктів харчування. На думку автора, саме вони є основними компонентами, які, взаємодіючи, обумовлюють динаміку змін у світовій системі. Стратегія розвитку, вважає Дж. Форрестер, повинна бути орієнтована на перехід від динамічного зростання до стану світової рівноваги. Автор виділив 5 змінних величин, дані за якими збиралися починаючи з 1900 р.:

1. Чисельність населення Землі у фізичних величинах.
2. Питома вага інвестицій в сільське господарство у загальній кількості інвестицій у фізичних одиницях.
3. Валові інвестиції в умовних одиницях.
4. Запаси природних ресурсів в умовних одиницях.
5. Рівень забруднення довкілля [6, с. 201-202].

Форрестором Дж. були зроблені висновки про майбутні тенденції спустошення природних ресурсів, підвищення цін на сировину, відволікання інвестицій в сільське господарство у збиток іншим галузям, падіння обсягів виробництва, скорочення кількості продовольчих товарів на одну людину [6, с. 202]. Однак, наявність та об’єктивність таких причин не мали суттєвого впливу на поведінку власника. Людина продовжувала занурюватися у фазу індивідуалізації, керуючись короткостроковими фінансовими цілями, ігноруючи наслідки і загрози, які існують як для неї, так і для всієї планети.

На актуальність і можливості ринкових факторів-стимулів звернув увагу у своїх дослідженнях Ф. Бастіа. Основним питанням політекономії, на думку Ф. Бастіа, повинно стати не питання про закони виробництва, про зацікавленість виробника, а про основні закономірності процесу споживання, оскільки саме воно зумовлює напрями розвитку виробництва [7, с. 308].

Формування запиту власником капіталу (системою управління підприємства) під впливом причини пов’язаної з розвитком свідомості є своєрідним індикатором розвитку суспільства, що виражається в характері та

організації суспільно-економічних відносин. Підґрунтям такого запиту є людське ставлення до навколишнього природного середовища. Ця проблема ширша аніж виключно проблема споживання ресурсів. Це проблема менталітету, мислення, психології, культури.

Рада Європейського Союзу прийняла Постанову № 1836/93 від 29 червня 1993 р. про добровільну участь промислових підприємств у системі менеджменту довкілля й екологічного аудиту (Environmental Management and Audit Scheme (EMAS)). Метою Постанови є сприяння постійному вдосконаленню охорони навколишнього природного середовища підприємством. Вирішальна роль у документі відводиться не правовим і регулюючим інструментам (законам, підзаконним актам, нормативному забезпеченню – стандартам, нормам, правилам), а підтриманню та розвитку ініціативи з боку підприємств щодо самостійної побудови і впровадження виробничих структур управління довкіллям, проведення внутрішнього екологічного контролю та складання за його результатами екологічної декларації з метою її оприлюднення. EMAS базується на інноваціях, відповідальності, добровільності, відкритості, конкуренції та ринкових механізмах і з огляду на це фактично є відмовою від екологічної політики, яка б ґрунтувалася винятково на втручанні з боку держави у питання, що стосуються впливу на навколишнє природне середовище.

Постанова регулює функції системи управління довкіллям та екологічного контролю. Важелями, що сприяють безперервному удосконаленню охорони довкілля в промисловості, є такі:

– встановлення та впровадження підприємством екологічної політики, екологічної програми та системи менеджменту довкілля;

– систематична, об’єктивна та періодична оцінка ефективності цієї системи;

– підготовка інформації про охорону довкілля підприємства для громадськості.

Важливу роль у системі управління впливом на навколишнє природне середовище на рівні підприємства відіграє стандартизація процесу управління. Дія стандартизації поширюється на управління навколишнім природним середовищем, що має на меті озброїти підприємства елементами ефективної системи управління навколишнім природним середовищем, які б могли скласти єдине ціле із загальною системою управління економікою. Це допоможе підприємствам досягти як екологічної, так і економічної мети.

Створення серії міжнародних стандартів систем екологічного менеджменту на підприємствах (ISO 1400) є однією з найбільш значних міжнародних природоохоронних ініціатив. Система стандартів ISO 1400 орієнтована не на кількісні параметри (обсяг викидів, концентрацію речовини тощо) і не на технології, (вимога використовувати чи не використовувати певні

технології, вимога використовувати “найкращу доступну технологію”). Основним предметом ISO 1400 є система екологічного менеджменту.

Типові положення цих стандартів полягають у тому, що у підприємстві повинні бути введені та дотримані певні процедури, підготовлені необхідні документи, призначені відповідальні особи за окремі сфери екологічно важливої діяльності.

Передбачається, що система стандартів буде забезпечувати зменшення несприятливих впливів на навколишнє природне середовище на трьох рівнях:

– мікрорівні – через покращення екологічної поведінки підприємств;

– національному – через створення істотного доповнення до національної нормативної бази та компонента державної екологічної політики;

– міжнародному – через покращення умов міжнародної торгівлі.

Система управління підприємством побудована за вимогами ДСТУ ISO 14001 спрямована на:

– впровадження, підтримку й удосконалення системи управління впливом на навколишнє природне середовище;

– перевірку відповідності системи управління підприємством вимогам декларованої ним екологічної політики;

– надання доказів зацікавленим сторонам про екологічну відповідність підприємств;

– декларування відповідності своєї діяльності, продукції чи послуг вимогам ДСТУ ISO 14001.

Система стандартів дозволяє підприємству управляти сукупністю впливів на навколишнє природне середовище і приводити свою діяльність у відповідність до різноманітних екологічних вимог. Впровадження екологічного управління дозволяє здобути певні конкурентні переваги на ринку та сформувати позитивний імідж власної торговельної марки та виробленої продукції серед споживачів.

У розвинутих країнах продукція вироблена за екологічними стандартами, користується значним попитом, хоча й має вищі ціни, ніж товари-аналоги. В Україні практика пропозиції екологічно чистої продукції вже існує, але платоспроможний попит на неї ще недостатній. Хоча більшість товаровиробників України під час рекламування своєї продукції використовують теми натуральності та екологічності, що певним чином сприяє формуванню екологічної культури населення та попиту на екологічно чисту продукцію.

Однією з особливостей сучасного суспільства є те, що ефективність його розвитку багато в чому визначена обмеженістю та дефіцитністю ресурсів. Водночас загострилася необхідність здійснення заходів, пов’язаних із захистом довкілля. Наслідком цього стало застосування у промисловому виробництві генетично модифікованих організмів (ГМО). Разом з цим виникла одна з

найбільших загроз сучасності − генетичне забруднення, яке відбувається на фоні втрат біологічного та генетичного різноманіття. Не зважаючи на це, спостерігається широке розповсюдження ГМО. Вирощують генномодифіковані сільськогосподарські культури аграрні підприємства 27 країн, включаючи територію Євросоюзу. Лідером з вирощування генномодифікованих бобових культур, кукурудзи та бавовни є США, де 90 % від всіх посівів зазначених культур є генномодифікованими. Щодо України, то за останні роки вона займала лідируючу позицію серед країн Європи з вирощування генномодифікованої сої. Її посівні площі в Україні складають від 30 до 94 % від загальних посівних площ сої. Вказати більш точну цифру фахівці не можуть, через те, що ні одних з генномодифікованих сортів в нашій країні офіційно не зареєстрований [8].

В умовах глобалізації ринку проблема якості є актуальною для всіх країн та підприємств, адже тільки продукція високої якості може бути конкурентоспроможною. Отже, дана проблема багатогранна та має політичний, соціальний, економічний і науково-технічний аспекти.

В ринкових умовах успішність товаровиробників визначається рівнем ефективності виробництва, яка, в основному, залежить від ступеня задоволення потреб суспільства з найменшими витратами. На сьогодні визначальною характеристикою, яка формує попит на продукцію, є її якість, в тому числі з огляду на екологічну безпеку.

Під екологічно чистою продукцією розуміється продукція, яка сприймається споживачами як безпечна для здоров’я людини та для навколишнього середовища. Виробництво екологічно чистої продукції є практичною реалізацією положень концепції стійкого розвитку і повинне включати економічне зростання, соціальний розвиток та захист навколишнього середовища.

Однією з найгостріших проблем сьогодення, яка значно впливає на екологічну чистоту продукції, є виробництво продуктів, що містять ГМО. Впровадження у виробництво ГМО, використання кормів і споживання продуктів харчування з продуктами їх переробки є потенційно ризиковим для здоров’я населення та екологічного балансу на генетичному рівні.

Нормативне регулювання виробництва та реалізації продукції з вмістом генно-модифікованих організмів у різних країнах відрізняється, але принципи організації поводження з такою продукцією єдині:

1. Безпечність – продукція повинна бути безпечною і не становити загрози здоров’ю людей або тварин, а також навколишньому середовищу.

2. Право вибору – навіть якщо генно-модифікована продукція отримує дозвіл на виробництво та реалізацію, споживачі повинні мати право вибору –- використовувати його чи ні. Виконання вказаного принципу забезпечується дотриманням таких правил:

2.1. Маркування – генно-модифіковані організми повинні бути ясно промарковані.

2.2. Відстеження – інформування про вміст генно-модифікованих організмів у сировині, яка використана для виробництва продукції.

На Україні нормативними документами, які регулюють поводження з генно-модифікованими організмами є: Закон «Про державну систему біобезпеки при створенні, перевірці, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів» [9]; Постанова від 18.02.2009 р. № 114 про «Порядок державної реєстрації генетично модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних та лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням» [10]; Закон «Про захист прав споживачів» (ст. 15, п 6) «Інформація про продукцію повинна містити: відмітку про наявність або відсутність у складі продуктів харчування генетично модифікованих компонентів» [11].

Крім того, у 2016 р. винесено на розгляд ВРУ законопроект №4968 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо введення до 2023 року мораторію на вирощування генетично модифікованих сільськогосподарських рослин, виробництво, переробку, обіг, транзит та ввезення ГМО, здатних до самовідтворення або передачі спадкових факторів». Документ передбачає запровадження мораторію на вирощування генномодифікованих організмів в Україні на 2017-2023 роки. За цей час, на думку автора документа, вивчатиметься їхня дія на організм людини і розроблятиметься державна політика щодо генно-модифікованих організмів. Зазначений законопроект до сьогодні підтримки ще не знайшов.

Щодо світових регулюючих документів, то продовольча та сільськогосподарська організація ООН разом з Всесвітньою організацією охорони здоров’я розробили додаток до Кодексу Аліментаріус – «Foods derived from modern biotechnology», що регулює правила безпеки щодо генно-модифікованих продуктів [12].

Отже, підприємство, плануючи виробництво нової продукції, повинно визначити свою нішу на ринку зваживши всі переваги та недоліки виробництва та реалізації продукції з ГМО або екологічно чистої, виробництво якої відповідає принципам концепції стійкого розвитку. Маркетингові дослідження при цьому повинні бути спрямовані на виявлення тенденцій і закономірностей розвитку потенційного ринку збуту продукції підприємства з метою зниження ступеня невизначеності та підвищення якості прийняття управлінських рішень. За оцінками експертів [13] ринок екологічно чистої продукції постійно зростає. Але відсутність маркетингового досвіду українських підприємств ускладнює просування та реалізацію такого виду продукції.

З іншого боку, чи буде екологічно чиста продукція, вироблена з дотриманням вимог концепції стійкого розвитку, конкурентоспроможною на

ринку? Чи дозволить збільшена (на витрати із забезпечення екологізації виробництва, адекватну вартість природних ресурсів тощо) собівартість виробництва екологічно чистої продукції отримати бажаний рівень її рентабельності?

Рентабельність окремого виду продукції (Рп) визначається за формулою (1) і показує скільки отримано валового прибутку (ВП) з 1 грн. понесених витрат на виробництво та реалізацію продукції (СВ).

$$,\qquad \textbf{(1)}$$

Застосувавши прийом розширення факторних систем (за додаткові фактори взято суму екологічних витрат (ВЕ) та чистий дохід (ЧД)), отримано таку сукупність факторів, які мають суттєвий вплив на рентабельність екологічно чистої продукції:

$$P_n = \frac{ВП}{ЧД} x \frac{ВЕ}{СВ} x \frac{ЧД}{ВЕ}, \qquad \textbf{(2)}$$

де $\frac{ВП}{ЧД}$ – валова рентабельність продажу;

$\frac{ВЕ}{СВ}$ – частка екологічних витрат у собівартості продукції;

$\frac{ЧД}{ВЕ}$ – окупність екологічних витрат за рахунок чистого доходу.

Для визначення причинно-наслідкових зав’язків при зміні результативного показника доцільно використовувати факторний аналіз. Найбільш застосовуваними способами визначення впливу факторів на результативний показник є спосіб визначення взаємопов’язаного впливу факторів і спосіб визначення ізольованого впливу факторів.

Спосіб визначення взаємопов’язаного впливу факторів передбачає послідовну зміну значення кожного з факторів залежно від черговості їх зміни у факторній моделі з базового значення на фактичне значення.

Складним питанням, яке вимагає першочергового детального аналізу при застосуванні вказаного способу, є визначення послідовності зміни факторів. Запропоновано таку послідовність зміни факторів у факторній моделі: 1) частка екологічних витрат у собівартості продукції; 2) окупність екологічних витрат за рахунок чистого доходу; 3) валова рентабельність продажу.

Зазначений спосіб дозволяє визначити зміну результативного показника за рахунок зміни кожного з факторів. Одним з недоліків такого способу є нівелювання ефекту, який виникає при взаємодії факторних показників.

Вказаний недолік дозволяє уникнути спосіб визначення ізольованого впливу факторів, який передбачає фіксування на базисному рівні всіх факторів, крім одного, вплив якого на результативний показник розраховується і який фіксується на фактичному рівні.

Розвиваючи напрацювання Ю.А. Чернецької [14], отримано математичну викладку формул для визначення ізольованого впливу частки екологічних витрат у собівартості продукції, окупності екологічних витрат за рахунок чистого доходу та валової рентабельності продажу на рентабельність екологічно чистої продукції та ефекту від взаємодії перерахованих факторів (табл. 1).

Таблиця 1

Методика аналізу рентабельності екологічно чистої продукції

№ з/п	*Методика аналізу*	підприємство молокопереробної галузі Житомирської області
1	$P_{n_0} = \frac{ВП_0}{ЧД_0} x \frac{ВЕ_0}{СВ_0} x \frac{ЧД_0}{ВЕ_0}$	35,49
2	$P_{n_{ум1}} = \frac{ВП_0}{ЧД_0} x \frac{ВЕ_1}{СВ_1} x \frac{ЧД_0}{ВЕ_0}$	36,78
3	$P_{n_{ум2}} = \frac{ВП_0}{ЧД_0} x \frac{ВЕ_0}{СВ_0} x \frac{ЧД_1}{ВЕ_1}$	33,99
4	$P_{n_{ум3}} = \frac{ВП_1}{ЧД_1} x \frac{ВЕ_0}{СВ_0} x \frac{ЧД_0}{ВЕ_0}$	34,72
5	$P_{n_1} = \frac{ВП_1}{ЧД_1} x \frac{ВЕ_1}{СВ_1} x \frac{ЧД_1}{ВЕ_1}$	34,46
6	$\Delta P_{n\frac{ВЕ}{СВ}} = Pn_{ум1} - Pn_0$	1,29
7	$\Delta P_{n\frac{ЧД}{ВЕ}} = Pn_{ум2} - Pn_0$	-1,50
8	$\Delta P_{n\frac{ВП}{ЧД}} = Pn_{ум3} - Pn_0$	-0,77
9	$\Delta P_n = Pn_1 - Pn_0$	-1,04

10	$\Delta P_{nВФ} = \Delta Pn - (\Delta Pn_{\frac{ВЕ}{СВ}} + \Delta Pn_{\frac{ЧД}{ВЕ}} + \Delta Pn_{\frac{ВП}{ЧД}})$ $\Delta P_{nВФ}$ – зміна рентабельності продукції за рахунок взаємодії факторів	-0,05

За результатами розрахунків за запропонованою методикою встановлено, що у досліджуваному підприємстві на рентабельність екологічно чистої продукції найбільший вплив має окупність екологічних витрат за рахунок чистого доходу, яка у 2014 р. у порівнянні з 2013 р. на 1,5 % знизила досліджуваний показник рентабельності. У той же час, зростання частки екологічних витрат у собівартості продукції сприяло зростанню рентабельності екологічно чистої продукції на 1,29 %. Таким чином, зростання суми екологічних витрат у 2014 р. у порівнянні 2013 р. на 13,1 % позитивно вплинуло на рентабельність екологічно чистої продукції, хоча зростання чистого доходу на 8,3 % не покрило загальне зростання собівартості за аналогічний період на 9,2 %, що і стало причиною зменшення рентабельності на 1,04 % та від'ємного синергетичного ефекту (0,05 %).

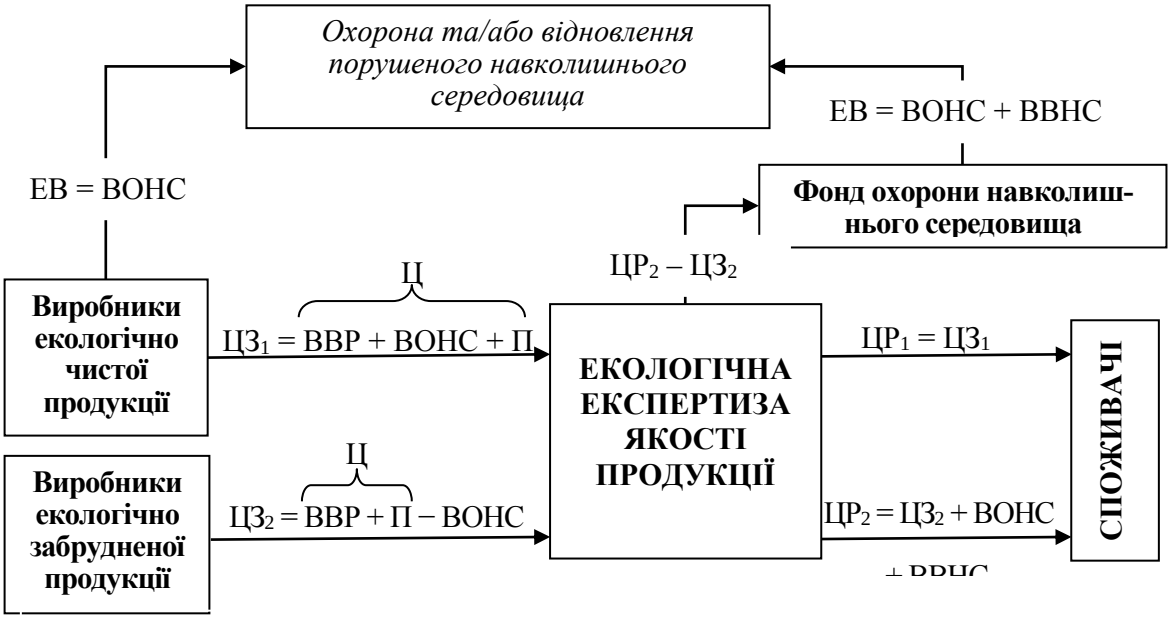
Отже, застосування способу ізольованого впливу факторів на результативний показник дозволяє встановити синергетичний ефект від взаємодії факторів, що дає можливість оцінювати вплив зміни кожного з факторів на результативний показник та зміну при цьому результату від взаємодії факторів. За таких умов можливим є управління ефектом від взаємодії факторів з метою оптимізації рентабельності екологічно чистої продукції, як одного з факторів впливу на її величину.

Поглиблюючи дослідження впливу факторів на рентабельність екологічно чистої продукції, необхідним є виділення факторів другого порядку, управляти якими не менш важливо за умови налагодження виробництва на принципах концепції стійкого розвитку.

Вважаємо за доцільне окреслити коло факторів другого порядку для показників безпосередньо пов'язаних з екологізацією виробництва. Таким чином, факторами другого порядку для екологічних витрат повинні бути види таких витрат здійснених за аналізований період, а для собівартості екологічно чистої продукції – статті витрат, що її формують. Для аналізу впливу факторів другого порядку на рентабельність екологічно чистої продукції доцільно застосувати спосіб часткової участі.

На ефективність виробництва значний вплив має фінансовий результат від здійснених операцій, який залежить від доходів і витрат підприємства, на які суттєва впливає ціна сировини при закупівлі та ціна готової продукції, призначеної для продажу. Тому ціноутворення при виробництві та реалізації екологічно чистої продукції потребує перегляду з метою коригувань для наближення його до принципів стійкого розвитку.

При реалізації продукції з ГМО необхідно використовувати такі ціни, які б стимулювали виробників не виробляти, а споживачів не споживати продукцію, що не відповідає екологічним стандартам якості. Порядок формування цін на екологічно чисту і забруднену продукцію запропонували Г.В. Черевко, М.І. Яцків [15, с. 76-77]. Базуючись на напрацюваннях названих вчених, запропоновано модель формування цін на продукцію, залежно від її екологічної якості (рис. 2).



Умовні позначення:
ЦЗ₁ – ціна закупівлі екологічно чистої продукції, грн.
ЦЗ₂ – ціна закупівлі екологічно забрудненої продукції, грн.
ВВР – витрати на виробництво та реалізацію продукції, грн.
ЕВ – екологічні витрати, грн.
П – прибуток запланований виробником, грн.
ВОНС – витрати на охорону навколишнього середовища, грн.
Ц – ціна пропонована виробником, грн.
ЦР₁ – ціна реалізації екологічно чистої продукції споживачам, грн.
ЦР₂ – ціна реалізації екологічно забрудненої продукції споживачам, грн.
ВВНС – витрати на відновлення навколишнього середовища, грн.

Рис. 2. Модель формування цін на продукцію залежно від її екологічної якості

Ціни на продукцію різну за екологічною якістю повинні відрізнятися і бути регульованими. Так, ціна на екологічно чисту продукцію складається з витрат на її виробництво та реалізацію, витрат на охорону навколишнього природного середовища, здійснених при її виробництві, та суми прибутку виробника. Виробництво такої продукції є екологічно чистим і передбачає охорону навколишнього природного середовища через здійснення відповідних екологічних витрат.

Ціна реалізації такої продукції споживачам не відрізняється від ціни закупівлі, адже її виробник вже на етапі виробництва потурбувався про охорону навколишнього природного середовища (використання екологічно чистих технологій, сировини, експертиза якості продукції тощо).

Щодо ціни закупівлі екологічно забрудненої продукції, то вона складається з ціни, пропонованої виробником, а саме витрат на виробництво та реалізацію продукції і суми запланованого виробником прибутку, за мінусом суми витрат на охорону навколишнього природного середовища, які не були понесені при виробництві зазначеної продукції.

Ціна реалізації споживачам такої продукції складається з ціни закупівлі, витрат на охорону навколишнього природного середовища, які повинен був здійснити виробник під час виробництва та витрат на відновлення навколишнього природного середовища, що необхідно понести для відновлення балансу у навколишньому середовищі після виробництва екологічно забрудненої продукції. У зв'язку з тим, що витрати на відновлення порушеного навколишнього природного середовища у більшості випадків перевищують витрати на його охорону та незабруднення, ціна реалізації екологічно забрудненої продукції за такою схемою буде більшою за ціну реалізації аналогічної екологічно чистої продукції. Такий порядок ціноутворення буде сприяти зменшенню виробництва та споживання екологічно забрудненої продукції.

Різниця між цінами реалізації і закупівлі екологічно забрудненої продукції формує фонд охорони навколишнього середовища, засоби з якого використовуються для охорони та/або відновлення порушеного навколишнього природного середовища.

Наведений порядок ціноутворення сприятиме досягненню положень концепції стійкого розвитку в частині екологізації виробничого процесу, а також окреслює конкурентні переваги виробників екологічно чистої продукції за умови надання споживачам продукції достовірної інформації про її якість екологічної точки зору.

Отже, антропогенний вплив на навколишнє природне середовище та його наслідки призводять до екологічного дисбалансу природної системи, до руйнування біологічного зв'язку між природою і людиною. Це зумовлює необхідність збереження навколишнього природного середовища від забруднення. Реалізація такого завдання повинна відбутися в економічних наука. Сучасна економічна теорія закріпила таку систему економічних мотивів і цілей, а також принципів їх реалізації, які сприяють деструктивним тенденціям у процесі людського розвитку. Основні економічні показники, що визначають рівень національного багатства країни, її економічного розвитку, не враховують екологічних факторів і тому викривляють реальний стан господарювання країни, особливо з огляду на її вплив на навколишнє природне середовище. Це

вимагає максимально синтезувати інтереси економіки та екології з метою збереження біосфери та досягнення стійкого розвитку всіх країн і суспільства в цілому.

Позитивні зрушення у зазначеному напрямі свідчать про екологізацію наукових економічних знань. Екологічний маркетинг дозволяє вирішити протиріччя між виробником, споживачем та суспільними екологічними інтересами з метою досягнення положень концепції стійкого розвитку.

Ринок екологічно чистої продукції в Україні знаходиться на початковій стадії розвитку, але має потенціал до подальшого розвитку, що стимулює удосконалення теоретичних, організаційних та практичних аспектів маркетингових досліджень у вказаній сфері. Просування екологічно чистої продукції на ринок та забезпечення при цьому ефективності діяльності підприємства-виробника може бути досягнуте через управління факторами впливу на рентабельність екологічно чистої продукції, а також через застосування удосконаленого механізму ціноутворення на продукцію, вироблену із дотриманням вимог концепції стійкого розвитку. Наведені пропозиції дозволять оцінити ефект від взаємодії факторів, вплив якого на результативний показник може бути значним, але так само певною мірою піддається управлінню. Реалізація наведених пропозицій дозволить створити умови для забезпечення соціальної та продовольчої безпеки суспільства та є одним із шляхів реалізації положень концепції стійкого розвитку.

Список використаних джерел:

1. *Отчет WWF о Живой Планете 2014: Мы одолжили Землю у наших потомков [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://wwf.panda.org/ru/?230133/LPR-2014*
2. *World Scientists' Warning to Humanity. – Cambrige: Union of Concerned Scientists, 1992.*
3. *Гринів Л.С. Екологічно збалансована економіка: проблеми теорії / Л.С. Гринів. – Л.: ЛНУ ім. І. Франка, 2001. – 240 с.*
4. *Наше общее будущее: Доклад Международной комиссии по окружающей среде и развитию (МКОСР) / Под ред. и с послесл. С.А. Евтеева, Р.А. Перелета; [пер. с англ.]. – М.: Прогрес, 1989. – 376 с.*
5. *Репетто Р. Природные ресурсы в системе национальных счетов / Роберт Репетто // В мире науки. –1992. – № 8. – С. 12-15.*
6. *Лавров Е.И. Экономический рост: теория и проблемы: [учеб. пособие] / Е.И. Лавров, Е.А. Капогузов. – Омск: Изд-во ОмГУ, 2006. – 214 с.*
7. *Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] / С.М. Злупко. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2005. – 719 с. ГМО в Украине: запретить нельзя использовать [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://latifundist.com/spetsproekt/206-gmo-v-ukraine-zapretit-nelzya-ispolzovat*

8. *ГМО в Украине: запретить нельзя использовать [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://latifundist.com/spetsproekt/206-gmo-v-ukraine-zapretit-nelzya-ispolzovat*
9. *Закон України від 31.05.2007 № 1103-V "Про державну систему біобезпеки при створенні, перевірці, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів" зі змінами та доповненнями[електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1103-16*
10. *Постанова від 18.02.2009 р. № 114 про «Порядок державної реєстрації генетично модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних та лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням» зі змінами та доповненнями [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/114-2009-%D0%BF*
11. *Закон України від 12.05.1991 № 1023-XII «Про захист прав споживачів» зі змінами та доповненнями [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1023-12?test=dCCMfOm7xBWMUzYEZiHVRKLKHI4o.s80msh8Ie6*
12. *Foods derived from modern biotechnology [електронний ресурс]. – Режим доступу:ftp://ftp.fao.org/codex/Publications/Booklets/Biotech/Biotech_2003e.pdf*
13. *Артиш В.І. Організаційно-економічні передумови формування ринку екологічно чистої продукції в Україні [Електронний ресурс] / В.І. Артишин. – Режим доступа : http://www.info-pressa.com/article-553.html.*
14. *Чернецька Ю.А. Управління рентабельністю власного капіталу промислового підприємства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04 / Юлія АнатоліївнаЧернецька. – Одеса, 2015. – 213 с.*
15. *Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків. – Львів: Світ, 1995. – 208 с.*

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВУГЛЕДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Н.В. ТРУШКІНА
науковий співробітник Інститут економіки промисловості
НАН України (м. Київ)

Дослідження виконано в рамках науково-дослідної роботи ІЕП НАН України «Розвиток публічно-приватного партнерства у процесі модернізації вугільної промисловості та теплової енергетики» (№ держреєстрації 0115U001638).

У сучасних умовах нестійкого розвитку національної економіки функціонування підприємств вугільної промисловості здійснюється недостатньо ефективно [1–3]. Це обумовлено нестабільністю попиту на вугільну продукцію, що призводить до виникнення таких негативних явищ, як дефіцит та профіцит. А це, в свою чергу, негативно впливає на організацію збутової діяльності вітчизняних вугледобувних підприємств унаслідок політичних, інституційних, технологічних, ринкових, фінансово-економічних, маркетингових та інформаційних чинників.

Підтвердженням є й аналіз статистичних даних. Так, за даними Державної служби статистики України, обсяг споживання вугілля в Україні знизився за 2007–2016 рр. на 39,2%, а видобутку вугілля – на 49,9%. При цьому спостерігається тенденція збільшення обсягу споживання над видобутком, тобто дефіцит вугілля (як правило, коксівного та антрациту) – якщо у 2007 р. обсяг споживання перевищував видобуток вугілля на 20,5%, то у 2016 р. – на 46,4% (*табл. 1*).

Таблиця 1

Динаміка обсягів видобутку та споживання вугілля в Україні

Показники	Роки					
	2007	2009	2012	2014	2015	2016
1. Обсяг споживання вугілля, млн т	71,0	63,0	73,3	53,9	45,3	43,2
2. Обсяг видобутку вугілля, млн т	58,9	55,0	65,7	45,9	29,9	29,5
(1)/(2), рази	1,21	1,15	1,12	1,17	1,52	1,46

Складено за даними: [4, с. 98; 5, с. 258; 6].

У той же час загальний обсяг споживання вугілля в Україні зменшився за 2007–2016 рр. у результаті скорочення обсягів споживання вугілля на перетворення в інші види палива й енергію на 41,4%, для неенергетичних цілей – на 93,3% (*табл. 2*).

Таблиця 2

Динаміка обсягів споживання вугілля в Україні за напрямами споживання

Напрями споживання	Роки					
	2007	2009	2012	2014	2015	2016
На перетворення в інші види палива та енергію, млн т	64,2	57,6	67,1	45,8	39,6	37,6
Кінцеве споживання, млн т	5,3	3,8	5,9	7,9	5,6	5,5
Для неенергетичних цілей, млн т	1,5	1,6	0,3	0,2	0,1	0,1

Складено за даними: [7; 8].

У структурі загального споживання вугілля в Україні частка споживання для перетворення в інші види палива й енергію скоротилася на 3,4%, для неенергетичних цілей – на 1,9% (*табл. 3*).

Таблиця 3

Структура споживання вугілля в Україні, %

Напрями споживання	Роки					
	2007	2009	2012	2014	2015	2016

На перетворення в інші види палива та енергію	90,4	91,5	91,6	84,9	87,3	87,0
Кінцеве споживання	7,4	6,0	8,0	14,8	12,4	12,7
Для неенергетичних цілей	2,2	2,4	0,4	0,3	0,3	0,3

Складено за даними: [7; 8].

Силу зв'язку між двома ознаками (у даному випадку – між обсягом споживання та видобутку вугілля в Україні за 2014–2016 рр.) можна визначити за допомогою лінійного коефіцієнту кореляції Пірсона.

У статистиці коефіцієнт кореляції Пірсона (r_{xy}) є показником кореляції (лінійної залежності) між двома змінними x та y, який набуває значень від –1 до +1 включно.

З використанням даних табл. 1 та формул розрахунку:

– середніх значень показників $\bar{x}$, $\bar{y}$:

$$\bar{x} = \sum x_i / n \quad \textbf{(1)}$$

$$\bar{y} = \sum y_i / n \quad \textbf{(2)}$$

$$\overline{xy} = \sum x_i \cdot y_i / n \quad \textbf{(3)}$$

– дисперсій:

$$S^2(x) = \sum (x_i - \bar{x})^2 / n \quad \textbf{(4)}$$

$$S^2(y) = \sum (y_i - \bar{y})^2 / n \quad \textbf{(5)}$$

– середньоквадратичного відхилення:

$$S(x) = \sqrt{S^2(x)} \quad \textbf{(6)}$$

$$S(y) = \sqrt{S^2(y)} \quad \textbf{(7)}$$

одержується лінійний коефіцієнт кореляції Пірсона:

$$r_{xy} = \overline{xy} - \bar{x} \cdot \bar{y} / S(x) \cdot S(y) \quad \textbf{(8)}$$

тобто $r_{xy} = 0{,}96$.

Таким чином, між обсягами споживання та видобутку вугілля відзначається високий рівень лінійного кореляційного зв'язку, оскільки значення лінійного коефіцієнта кореляції становить 0,96.

За даними Міністерства енергетики та вугільної промисловості України, обсяг видобутку державних вугледобувних підприємств скоротився за 2007–2016 рр. на 85,8%, готової вугільної продукції – на 84,6%, товарної – на 84,8%, реалізованої вугільної продукції – на 86,1%. Спостерігається тенденція

профіциту вугільної продукції (як правило, вугілля газової марки). Так, обсяг залишків вугілля на складах державних вугледобувних підприємств зріс за 2007–2016 рр. на 69,4% (*табл. 4*).

Таблиця 4

Динаміка показників виробництва та реалізації вугільної продукції державних вугледобувних підприємств

Показники	Роки					
	2007	2009	2012	2014	2015	2016
Видобуток вугілля, млн т	42,2	38,4	24,9	12,9	6,7	6,0
Готова вугільна продукція, млн т	28,6	25,4	17,8	9,7	5,0	4,4
Товарна вугільна продукція, млн т	28,2	25,0	17,5	9,5	4,9	4,3
Реалізована продукція, млн т	28,1	25,4	17,4	8,4	4,4	3,9
Обсяг залишків вугілля, тис. т	1188,8	1979,4	2114,8	1968,1	1997,8	2014,2

Складено за інформаційно-аналітичними матеріалами Міністерства енергетики та вугільної промисловості України.

На основі фактичних даних обсягів видобутку вугілля, готової, товарної та реалізованої вугільної продукції, залишків вугілля на складах державних вугледобувних підприємств розраховано коефіцієнти варіації цих показників (V) як відношення середньоквадратичного відхилення (σ) до середньої величини показника ($\bar{x}$):

$$V = \sigma \cdot 100\% / \bar{x} \qquad \textbf{(9)}$$

Чим більше значення коефіцієнта варіації, тим більша мінливість ознаки. Якщо коефіцієнт варіації менше 33%, то така сукупність вважається однорідною. За розрахунками, коефіцієнти варіації обсягів видобутку вугілля, готової, товарної та реалізованої вугільної продукції, залишків вугілля на складах є неоднорідними сукупностями, оскільки значення коефіцієнтів варіації цих показників значно перевищує нормативне значення 33% (*табл. 5*).

Таблиця 5

Показники варіації обсягів видобутку вугілля, готової, товарної та реалізованої вугільної продукції, залишків вугілля державних вугледобувних підприємств

Показники	Розрахункові показники		
	хср., млн т	σ, млн т	V, %
Обсяг видобутку вугілля	27,8	14,3	51,4
Обсяг готової вугільної продукції	18,8	7,8	41,5
Обсяг товарної вугільної продукції	18,0	8,8	48,9
Обсяг реалізованої вугільної продукції	18,0	9,0	50,0
Обсяг залишків вугілля на складах	1855,7*	716,9*	38,6

Примітки: * показники наведено в тис. т.

Авторські розрахунки.

Характерною ознакою цих показників є великий рівень мінливості та суттєві коливання, тобто спостерігається тенденція постійних змін кон'юнктури ринку вугілля. Все це свідчить про катастрофічний стан вугільної галузі у 2007–2016 рр. у сфері реалізації вугілля.

У даний час особливістю розвитку вітчизняної вугільної промисловості є зниження обсягу експорту вугілля і, відповідно, зростання його імпорту (як правило, коксівного та антрациту). За даними Державної служби статистики України, обсяг експорту вугілля скоротився за 2007–2016 рр. на 86,5%, а обсяг імпорту вугілля збільшився на 18,2%. При цьому спостерігається тенденція перевищення обсягу імпорту над експортом вугілля. Якщо у 2007 р. значення цього показника становило 3,6, то у 2016 р. – 31,2 рази. Сальдо експортно-імпортних операцій зі збуту вугілля має негативне значення (*табл. 6*).

Таблиця 6

Динаміка обсягів експортно-імпортних операцій зі збуту вугілля України

Показники	Роки					
	2007	2009	2012	2014	2015	2016
1. Обсяг експортних поставок вугілля, млн т	3,7	5,3	6,1	7,1	0,6	0,5
2. Обсяг імпортних поставок вугілля, млн т	13,2	7,9	14,8	14,7	14,6	15,6
(1)–(2), млн т	–9,5	–2,6	–8,7	–7,6	–14,0	–15,1

Складено за даними: [7; 8; 9; 10].

Слід відмітити, що все це приводить до розбалансування – зростання обсягів поставок вугілля, не передбачених в енергетичному балансі України, а також відтоку фінансових ресурсів із державного бюджету на здійснення закупівлі імпортного вугілля унаслідок високого рівня цін (з урахуванням витрат на транспортування). Так, якщо середня ціна 1 т вітчизняної товарної вугільної продукції становила в 2016 р. 1300 грн (у 2015 р. – 1118,3 грн), то російського вугілля – 85 дол. США, польського – 99, канадського – 106, австралійського – 109, американського – 112 дол. США [11].

За обсягами товарної вугільної продукції ДП «Селидіввугілля» та залишків вугілля, готових до відвантаження, за коефіцієнтом кореляції рангу Спірмена визначається тіснота (сила) і напрям кореляційного зв'язку між двома змінними (*табл. 7*).

Таблиця 7

Дані для розрахунку коефіцієнта рангової кореляції

Обсяг експорту вугільної продукції *X*, млн т	Обсяг імпорту вугільної продукції *Y*, млн т	До розрахунку коефіцієнта рангової кореляції			
		ранги		різниця рангів $d = x - y$	квадрат різниці рангів d^2
		X	*y*		
3,7	13,2	3	5	–2	4
4,5	12,8	4	4	0	0

5,3	7,9	5	1	4	16
6,2	12,2	7	2	5	25
7,0	12,7	8	3	5	25
6,1	14,8	6	9	–3	9
8,5	14,2	10	6	4	16
7,1	14,7	9	8	1	1
0,6	14,6	2	7	–5	25
0,5	15,6	1	10	–9	81

Авторські розрахунки.

Коефіцієнт рангової кореляції Спірмена є непараметричною мірою статистичної залежності між двома змінними. За ним оцінюється, наскільки задовільним може бути відношення між двома змінними за допомогою монотонної функції. Цей коефіцієнт розраховується за формулою:

$$r = 1 - \frac{6\sum d^2}{N(N^2-1)}, \quad \textbf{(10)}$$

де d^2 – сума квадратів різниці рангів;
N – кількість спостережень.

З використанням даних табл. 7 і за формулою маємо *r*=–0,22. Отже, між обсягами експорту та імпорту вугільної продукції наявна помірна тіснота зв’язку (значення коефіцієнта кореляції Спірмена знаходиться в межах 0,2≤r≤0,5). При цьому знак «–» означає, що між показниками існує зворотній кореляційний зв'язок, тобто більшому значенню імпорту відповідає менше значення експорту вугільної продукції.

Як показує аналіз, у 2007–2016 рр. спостерігалось зростання збитковості вуглевидобутку в державному секторі галузі. У 2007 р. цей показник складав 33,2%, у 2011 р. – 36,4, а в 2016 р. – 46,5%. У 2016 р. собівартість 1 т товарної вугільної продукції державних вугледобувних підприємств перевищувала ціну в 1,9 рази (у 2007 р. – в 1,5 рази, в 2011 р. – в 1,6 рази).

Витрати на збут 1 т товарної вугільної продукції державних вугледобувних підприємств збільшилися на 7,6%, середній темп зростання становив 100,9%.

Повна собівартість у вугільній промисловості України зросла у порівняних цінах за 2007–2016 рр. на 76,3%, середній темп зростання за цей період становив 106,5%. Витрати на організацію збутової діяльності у порівняних цінах зменшилися на 37,1%, середній темп скорочення складав 95,0%. Частка витрат на збутову діяльність у повній собівартості товарної вугільної продукції скоротилася за 2007–2016 рр. з 0,96 до 0,34% (*табл. 8*).

Таблиця 8

Динаміка економічних показників вугледобувних підприємств України

Показники	Роки					
	2007	2009	2011	2014	2015	2016
Повна собівартість, млн грн	17749,1	22083,9	32725,1	28397,0	30234,2	31295,4

Витрати на збутову діяльність, млн грн	171,1	261,8	615,1	154,4	138,5	107,6
Витрати на збут 1 т товарної вугільної продукції, грн	6,6	8,6	25,3	9,2	8,9	7,1
Собівартість 1 т товарної вугільної продукції, грн	442,8	728,1	989,4	1713,9	1963,0	2354,7
Ціна 1 т товарної вугільної продукції, грн	296,0	441,9	629,7	1009,4	1181,3	1260,7
Рівень збитковості вуглевидобутку, %	–33,2	–39,3	–36,4	–41,1	–39,8	–46,5

Складено за інформаційно-аналітичними матеріалами Міністерства енергетики та вугільної промисловості України.

На основі розрахунку коефіцієнта Фехнера (застосовується для оцінки тісноти зв'язку шляхом порівняння знаків відхилень значень результативного і факторного ознак від їх середнього значення) визначено наявність і напрямок кореляційного зв'язку між повною собівартістю та витратами на організацію збутової діяльності (*табл. 9*).

Таблиця 9

Дані для розрахунку коефіцієнта Фехнера

Повна собівартість X, млн грн	Витрати на збут Y, млн грн	Різниця до середньої величини (+, –)		Збіг (a), незбіг (b) знаків
		для X	для Y	
17749,1	171,1	–	–	a
23164,2	463,6	–	+	b
22083,9	261,8	–	+	b
26434,9	404,7	+	+	a
32725,1	615,1	+	+	a
18884,7	155,0	–	–	a
27497,8	138,7	+	–	b
28397,0	154,4	+	–	b
30234,2	138,5	+	–	b
31295,4	107,6	+	–	b
$X_{ср}$ = 25846,6	$X_{ср}$ = 261,1			

Авторські розрахунки.

З використанням даних табл. 9 і за формулою (11):

$$k = \frac{\sum a - \sum b}{\sum a + \sum b}, \quad \textbf{(11)}$$

маємо k=–0,2. Це означає, що між повною собівартістю та витратами на організацію збутової діяльності вугледобувних підприємств існує помірний зворотній кореляційний зв'язок.

За собівартістю та ціною 1 т товарної вугільної продукції державних вугледобувних підприємств за коефіцієнтом кореляції рангу Спірмена

визначено тісноту (силу) і напрям кореляційного зв’язку між цими показниками (*табл. 10*).

Таблиця 10

Дані для розрахунку коефіцієнта рангової кореляції

Собівартість 1 т товарної вугільної продукції *X*, грн	Ціна 1 т товарної вугільної продукції *Y*, грн	До розрахунку коефіцієнта рангової кореляції			
		ранги		різниця рангів $d = x - y$	квадрат різниці рангів d^2
		x	*y*		
442,8	296,0	1	1	0	0
609,3	453,9	2	3	–1	1
728,1	441,9	3	2	1	1
850,8	550,9	4	4	0	0
989,4	629,7	5	5	0	0
1188,3	737,0	6	6	0	0
1427,1	862,5	7	7	0	0
1713,9	1009,4	8	8	0	0
1963,0	1181,3	9	9	0	0
2354,7	1260,7	10	10	0	0

Авторські розрахунки.

З використанням даних табл. 10 і за формулою (10) маємо r=0,99. Отже, між собівартістю та ціною 1 т товарної вугільної продукції виявлено високу тісноту зв’язку (значення коефіцієнта кореляції Спірмена знаходиться в межах $0,7 \le r \le 1$). При цьому знак «+» означає, що між показниками існує прямий кореляційний зв'язок, тобто більшому значенню собівартості відповідає більше значення ціни 1 т товарної вугільної продукції.

Таким чином, здійснений економічний аналіз статистичних даних свідчить про тенденції та закономірності недостатньо ефективної організації збутової діяльності вітчизняних вугледобувних підприємств.

Список використаних джерел:

1. *Трушкіна Н.В. Аналіз динаміки показників збутової діяльності вугледобувних підприємств України / Н.В. Трушкіна // Соціально-економічний та технічний розвиток підприємств: проблеми, рішення, оцінка ефективності: монографія / За заг. ред. Л.М. Савчук. – Дніпропетровськ: Пороги, 2016. – С. 231-239.*
2. *Залознова Ю. Методическое обеспечение совершенствования организации сбытовой деятельности угледобывающих предприятий Украины / Ю. Залознова, Н. Трушкина // Baltic Journal of Economic Studies. – 2017. – Vol. 3, No 1, pp. 36-44.*
3. *Сердюк О.С. Удосконалення організації збутової діяльності вугледобувних підприємств в умовах нестабільності попиту / О.С. Сердюк,*

Н.В. Трушкіна // Економіка промисловості. – 2017. – № 1 (77). – С. 65-79. DOI: https://doi.org/ 10.15407/econindustry2017.01.065.

4. *Статистичний щорічник України за 2007 рік. – К.: Держ. комітет статистики України, 2008. – 572 с.*
5. *Статистичний щорічник України за 2015 рік. – К.: Держ. служба статистики України, 2016. – 576 с.*
6. *Виробництво основних видів промислової продукції по місяцях 2016 року [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.*
7. *Енергетичний баланс України за 2007 рік [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.*
8. *Енергетичний баланс України за 2015 рік [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.*
9. *В 2016 г. объемы импорта угля достигли 1,5 млрд долларов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ubr.ua/finances/macroeconomics-ukraine/v-2016-godu-obemy-importa-uglia-dostigli-15-mlrd-dollarov-461631.*
10. *Украина в 2016 г. импортировала 15,6 млн тонн угля на $1,5 млрд [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://interfax.com.ua/news/economic/ 395173.html*
11. *Де Україна купує вугілля – інфографіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gazeta.ua/articles/economics/_de-ukrayina-kupuye-vugillya-infografika/751766.*

ОЦІНКА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ

Н.І. ДЕМЧУК
доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів та банківської справи, Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

На сучасному етапі функціонування вітчизняних підприємств підходи та методи оцінки економічної безпеки підприємств недостатньо структуровані та систематизовані. Проаналізована сукупність підходів щодо оцінки стану управління економічною безпекою виробничих підприємств відрізняється за метою оцінки, підсистемами та показниками оцінки. Окремі способи оцінки економічної безпеки спрямовані лише на аналіз економічної сфери діяльності підприємства. Є способи оцінки економічної безпеки підприємств, що суттєво перевантажені числовими показниками, що ускладнює процес оцінки та узагальнення результатів. З іншого боку, чисельні показники оцінки економічної безпеки не є комплексними та системними та не враховують галузеву спрямованість підприємства. Під час визначення способу оцінки економічної безпеки підприємств акцептувалася увага на пошук способів оцінки станом управління економічною безпекою підприємств і система управління нею зумовлює потребу в формуванні відповідного комплексу діагностичних процедур.

Для формування організаційно-економічного механізму управління економічною безпекою виробничих підприємств спочатку необхідно розробити адекватну модель функціонування підприємства в сучасних умовах, яка буде давати точний прогноз показників оцінки економічної безпеки на виробничих підприємствах та сприятиме ефективному веденню фінансово-господарської діяльності підприємства та підвищуватиме прибуток та рівень рентабельності. Головною метою розробки моделей оцінки економічної безпеки підприємств виступають розрахунки величини існуючих резервів росту і переваг інтегрального показника (комплексного) у розрізі окремих чинників, класифікація виробничих підприємств за допомогою кластерного аналізу, а також отримання надійної інформації про майбутній рівень економічної безпеки підприємств на близьку перспективу розвитку досліджуваних суб’єктів господарюваннях.[1]

Головними задачами моделі оцінки економічної безпеки виробничого підприємства є наступні:

1) удосконалити систему комплексного оцінювання економічної безпеки підприємств;

2) забезпечити високу фінансову ефективність роботи, фінансову стійкість та незалежність підприємства;

3) досягти високої ефективності менеджменту, оптимальності та ефективності його організаційної структури;

4) мінімізувати руйнуючий вплив результатів виробничої діяльності на стан навколишнього середовища;

5) захистити інформаційне поле, комерційну таємницю і досягнення необхідного рівня інформаційного забезпечення роботи всіх підрозділів;

6) забезпечити технологічну незалежність та високу конкурентоспроможність технічного потенціалу;

7) високий рівень кваліфікації персоналу та його інтелектуальний потенціал;

8) максимальна правова захищеність всіх аспектів діяльності підприємства;

9) забезпечення безпеки персоналу підприємства його капіталу та майна, комерційних інтересів.

Наступними проблемами аналізу ефективності діяльності даних підприємств є зменшення коефіцієнту ефективності використання фінансових ресурсів, тому на даних підприємствах пропонуються наступні заходи:

1. Розробка та використання маркетингових програм, спрямованих на збільшення обороту фінансових коштів по купівлі-продажу продукції. У сучасних умовах господарювання виробничі підприємства здійснюють постійний пошук нових форм та методів виробництва й збуту продукції. Розроблені й підкріплені практикою застосування, як зарубіжними, так і вітчизняними виробниками, маркетингові методи, концепції й прийоми дозволять виробляти продукцію, що користується попитом на ринку, розширювати межі ринку, нарощувати виробництво і в результаті – отримувати великі прибутки на даних підприємствах.

2. Раціональність використання трудових, матеріальних та інвестиційних коштів, які є складовою фінансової стабільності підприємств. Дана рекомендація повинна бути виражена в фінансовому плануванні виробничого підприємства. Основним його призначенням є можливість дати оцінку і виявити напрями підвищення ефективності суб'єкту господарювання за допомогою раціональної фінансової політики, оцінити його фінансовий стан в майбутньому. Разом з тим фінансове планування — це планування всіх доходів і видатків грошових коштів і ресурсів підприємства необхідних для його розвитку. В залежності від поставленої цілі підприємство розробляє перспективні (стратегічні), поточні і оперативні плани. суму прибутку. Перспективний фінансовий план визначає головні показники, пропорції і темпи

виробництва. Це реалізації цілей та задач розвитку підприємств, стратегія інвестицій і передбачуваних накопичень, є комерційною тайною підприємства. Поточне фінансове планування включає баланс доходів і видатків, надходжень та платежів, розроблюється на основі перспективних планів шляхом їх деталізації. Оперативне фінансове планування полягає в складанні платіжного календаря - фінансового документа, що відображає оперативний грошовий обіг підприємства в якому представлено рух грошових коштів за надходженням та використанням, оскільки весь обіг відбувається через поточний та валютний рахунки.

3. Оптимізація фінансових ресурсів— стратегія, суть, якої полягає в наступному, в результаті реалізації сільськогосподарської продукції підприємства отримані кошти не тільки відшкодовують понесені витрати,а одержують додаткову суму прибутку.[2]

Основними заходами щодо коефіцієнту поточної ліквідності на підприємстві виступають наступні:

1. Своєчасне надходження в розпорядження суб'єктів господарювання грошових коштів та їх еквівалентів.
2. Розробка на сільськогосподарських підприємствах організаційних заходів щодо прискорення залучення коштів та уповноваження їх виплат.
4. Пошук додаткових грошових надходжень від реалізації основних засобів підприємств.
5. Реорганізація виробничих засобів, тобто проведення класифікації запасів за категоріями.
6. Зменшення виплат коштів за рахунок перегляду планів капітальних вкладень.

Для прогнозування оцінки економічної безпеки на виробничих підприємствах було використано аналіз результатів із отриманих вихідних даних. Для вирішення цього завдання було використано дискримінантний аналіз, який виступає одним із методів багатовимірного статистичного аналізу. При вимірюванні різноманітних характеристик (ознак або параметрів) певного об’єкта класифікувати його, тобто віднести його до одної відповідної групи з декількох груп (класів) оптимальним способом використовується дискримінантний аналіз. Під оптимальним способом мається на увазі або мінімум математичного очікування втрат або мінімальна вірогідність невірної класифікації. Такий вид аналізу є багатомірним, оскільки одночасно вимірюється декілька параметрів об’єкту. Дискримінантний аналіз використовують, як у економіці, так і в медицині, управлінні виробництвом, геології, контролю за якістю.[3]

Оцінка стану управління економічною безпекою підприємств необхідна для виявлення рівня її ефективності, зіставлення її адекватності до існуючих вимог часу, удосконалення окремих елементів, покращення підсумкових

економічних результатів підприємства, росту конкурентоспроможності продукції та підприємства в цілому. Здійснені дослідження показали, що при оцінці стану економічної безпеки підприємства має враховуватися стан внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства для комплексного аналізу перспектив розвитку і загроз для підприємства, розробка його стратегічних і тактичних управлінських рішень.

В умовах ринкової нестабільності в економічній системі оцінка впливу зовнішнього і внутрішнього середовища на стан управління економічної безпеки підприємства є актуальним завданням менеджменту, тому за таких умов власна система управління економічною безпекою на підприємствах постає предметом оцінки економічної безпеки підприємств.

З метою здійснення комплексної оцінки розроблена сукупність принципових та базових основ, зокрема, визначено основні цілі, сформульовано завдання оцінки стану управлінням економічною безпекою підприємств. У встановленні власних цілей і завдань підприємству допомагає система використання внутрішніх критеріїв системи управління економічною безпекою підприємств. При проведенні оцінювання стану управління економічною безпекою на виробничому підприємстві доцільним є виокремлення та врахування найбільш вагомих чинників, що впливають на економічну безпеку підприємств. Сукупність чинників доцільно формалізувати в певні показники. Відібрані та формалізовані показники забезпечить комплексність та візуалізацію оцінки, розривають форми прояву підсистем оцінки економічної безпеки підприємств. Оцінку стану системи управління економічною безпекою підприємств доцільно проводити за низкою показників, згрупованих у певні групи.[4]

З метою підвищення рівня точності та достовірності, повноти оцінки управління економічною безпекою виробничого підприємства виокремлено такі групи оцінки управління економічною безпекою підприємств.

Фінансово-економічна сфера та оцінка економічної безпеки виробничих підприємств повинна здійснюватися за такими напрямами: розмір прибутку й норма рентабельності, їхня достатність для підприємства; ефективність використання основних та оборотних фондів; ділова активність; платоспроможність; ліквідність; концентрація і стабільність ресурсної бази; диверсифікація і якість активів та ін. За допомогою своєчасної та правильної оцінки фінансово-економічного стану можна забезпечити оптимальний напрям розвитку підприємства, запобігання кризи в процесі діяльності підприємства. Фінансово-економічна діяльність підприємства повинна бути спрямована на забезпечення систематичного надходження та ефективного використання фінансових ресурсів підприємства. Виробничо-технологічна підсистема є основою матеріального виробництва, джерелом витрат і прибутку. Отже, така група оцінки має істотний вплив на економічну безпеку виробничого

підприємства, оскільки, досягаючи стабільного росту виробництва, удосконалюючи техніку й технологію, підприємство підвищує таким чином свою економічну безпеку та фінансову стійкість.

Відсутність єдиного підходу до оцінки стану управління економічною безпекою підприємств зумовлює комплексний спосіб оцінки станом управління економічною безпекою. Багаторівневий характер взаємодії підприємств із господарюючими суб'єктами зумовлює широкий діапазон способів та підходів до оцінки економічної безпеки. У сучасній науковій літературі пропонується значна кількість різних моделей та методів щодо оцінки економічною безпекою підприємств: від загальнонаукових до авторських методик та пропозицій.[5]

Наявність різних підходів зумовлює потребу та доцільність їх системної класифікації і узагальнення з метою встановлення переваг та недоліків, а подальшому— їх вдосконалення або на їх основі розробки більш комплексних та достовірних методик. Аналіз та співставлення підходів та методик оцінки рівня економічної безпеки дозволяє стверджувати, що вони суттєво відрізняються. Розглянувши існуючі підходи щодо оцінки стану управління економічною безпекою підприємств, можна зробити висновок, що більшість науковців, спираючись на підхід виокремлення функціональних складових економічної безпеки або комплексно-аналітичний, формують власну методику оцінки її рівня через визначення рівня безпеки за певною складовою із подальшим аргументуванням даних у узагальнюючій оцінці.

З точки зору управління станом економічної безпеки підприємств така система оцінки управління економічною безпекою підприємств—відсутня. З точки зору управління-такої оцінки немає.

Кожен з підходів є доцільним для визначення рівня економічної безпеки підприємства. Але, на нашу думку, жоден з них в повній мірі не дозволяє визначити рівень економічної безпеки певного виробничого підприємства, тому що кожне підприємство має свої особливості, свої проблеми, свої сильні та слабкі сторони, які слід враховувати при визначенні рівня його економічної безпеки. Отже, автори, беручи за основу власне бачення складу функціональних складових та базовий метод, доповнюють його методиками визначення граничних значень, відбору та узагальнення показників згідно з напрямами досліджень з таких позицій: розширення переліку функціональних складових, які підлягають оцінці при визначенні загального рівня економічної безпеки; використання у процесі зведення (агрегування), методики, яка ґрунтується на теорії адитивної цінності; вимірювання складових економічної безпеки за шкалою порядку; визначення загального рівня економічної безпеки із застосуванням мультиплікативного підходу, як модифікованої зваженої середньо-геометричної величини; використання коефіцієнта невизначеності та показника ступеня складності отримання інформації; врахування ризику щодо забезпечення необхідного (доцільного) рівня відповідних часткових показників

економічної безпеки певної групи. Через те, що монографічний аналіз є неповним доцільним є емпіричне дослідження.[6]

В зв'язку з тим, що монографічний метод не дає повного відображення стану управління економічною безпекою підприємства існує необхідність дослідження питання діяльності підприємства емпіричним методом.

Доцільно розвиток виробничих підприємств в майбутньому здійснювати з врахуванням особливостей кожної групи підприємств чи кластеру.

Отже, монографічний та емпіричний аналізи дозволили виявити, по-перше відсутність єдиного підходу до оцінки економічної безпеки підприємств, по-друге – потребу в такому підході щодо оцінки економічної безпеки підприємств, по-третє – доцільність та необхідність способу розробки такого підходу щодо оцінки економічної безпеки підприємств. Усі наявні підходи до побудови методики оцінки рівня економічної безпеки підприємства можна розділити на три групи: прибічники першого підходу використовують технологію порівняння фактичних показників діяльності підприємства із граничними на базі поєднання авторських та загальновідомих класичних методик, другого – визначення стану економічної безпеки шляхом виокремлення та оцінки рівня безпеки за функціональними складовими, третього – формування комплексної оцінки на базі визначення сукупного критерію оцінки економічної безпеки підприємств.

Можна також зазначити, що в основі забезпечення економічної безпеки виробничого підприємства є інноваційний розвиток. Виробничо-технологічна група є однією із найскладніших через залучення уваги широкого кола фахівців. Показники сфери інформаційного забезпечення підприємства багатогранні й специфічні, це обумовлюється індивідуальністю підприємств, продукції, що випускається ними і контактних аудиторій. Основними найбільш загальними параметрами оцінки інформаційних ресурсів є достатність і швидкість використання, вірогідність, технологічні можливості обробки інформації та інше. Інформація має декілька специфічних їй властивостей – вона не витрачається в процесі використання, розширення та її споживання практично не має обмежень. Інформація виконує сполучну функцію між елементами управління та функціонуванням виробництва, поєднуючи їх в єдине ціле. Основними показниками інформаційної підсистеми економічної безпеки підприємств є такі характеристики: коефіцієнт повноти та точності інформації, коефіцієнт захищеності інформації, рівень оперативності отримання та передачі інформації на підприємстві, рівень інформаційної забезпеченості підприємства.

Показники екологічної сфери залежать від суб'єктів господарювання, що здійснюють виробничо-комерційну діяльність. У напрямі екологічної сфери увага приділяється екологічно безпечним умовам виробництва, рівню використання хімічних речовин та посівного матеріалу з ГМО, упровадженню сучасних інноваційних ідей та засобів в сільськогосподарській діяльності

підприємства. Окрему увагу надають екологічності технологічних процесів та відношенню до земельних ресурсів.[7]

Необхідною умовою успішного управління економічною безпекою виробничого підприємства є ефективна робота персоналу, застосування відповідних важелів керування, що належать до соціальної підсистеми оцінки економічної безпеки підприємств. Економічна безпека підприємства має ґрунтуватися на якісній та кваліфікованій роботі персоналу. Тому виникає потреба дослідження ефективного управління персоналом та організації його діяльності. Налагоджений механізм оцінювання діяльності персоналу в фінансовій підсистемі та ухвалення управлінських рішень позитивно впливає на ефективність праці співробітників підприємства, що в свою чергу впливає на економічну безпеку підприємства в цілому.

Оцінка системи управління економічною безпекою виробничих підприємств проводиться і аналізується в декількох сферах за низкою показників, що характеризують кожну із сфер. Оцінка проводиться за допомогою кількісних та якісних параметрів. Комплекс діагностичних заходів передбачає угрупування сукупності різних показників за виокремленими напрямами в певні групи. Кожна група оцінки має складатися з кількох показників. Здійснити розрахунки можна на основі кількісних та якісних показників, що можуть мати різні одиниці виміру, розмірність. Кількісні характеристики доцільно використати в умовах чіткої та однозначної формалізації даних. У випадку неможливості чіткої формалізації, способів розрахунку або виміру використовуються якісні показники. Кількісні характеристики визначають повноту використання ресурсів, що залучені до діяльності підприємства, за всіма сферами: техніко-технологічна сфера, фінансово-економічна сфера, інформаційна сфера. Якісні характеристики визначають кадрову та екологічну сферу. Критерії відбору показників оцінки визначають ширину їх охоплення, комплексність та галузеву спрямованість. Основними методами оцінки для виявлення сфер виступають: експертний метод (опитування), моніторинг, математично-статистичний метод, емпіричний метод та монографічний метод.[8]

Показники сфер оцінки системи управління економічною безпекою виробничих підприємств розраховуються формалізованим шляхом, але і використовується метод експертних оцінок. Застосування експертного методу обумовлено:

1. Знаннями загальних тенденцій виробничих підприємств за різними напрямами і сферами.
2. Використанням виробничого досвіду експертів при оцінці стану управління економічною безпекою підприємств.
3. Доцільністю використання неформалізованих знань і досвіду фахівців різних підприємств, що постійно займаються вирішенням практичних

завдань у рамках своїх функціональних обов'язків у різних сферах.

Сьогодні на сільськогосподарських підприємствах відсутня комплексна оцінка визначення стану системи управління економічною безпекою на підприємствах, керуючих і технічних систем, що сприяють її функціонуванню та розвитку на підприємстві, вимагає особливого вибору методів і способів оцінки у зв'язку з його особливостями. У економічній діяльності підприємства використовується низка показників, що характеризують господарські процеси підприємства. Однак для оцінки стану економічної безпеки підприємства існуючі методики не можуть бути використані у повному обсязі через відсутність їх комплексності й галузевої спрямованості, тому виникла необхідність удосконалення комплексності та багатоаспектності оцінки економічної безпеки підприємств та вести облік цієї сфери іншим способом.

Удосконаленим способом для оцінки системи управління економічної безпеки виробничих підприємств являється: комплексний аналіз оцінки системи управління економічною безпекою підприємств. Комплексний спосіб оцінки системи управління економічною безпекою підприємства становить собою детальний аналіз взаємопов'язаних показників, що дозволяє робити висновок про рівень управління цим показником та його взаємозв'язку з економічними результатами господарської діяльності підприємств. Комплексний спосіб оцінки системи управління економічною безпекою підприємств враховує нерівнозначність сфер оцінки економічної безпеки підприємств та деякі наведені підходи щодо оцінки економічної діяльності підприємств.[9]

Інформаційною базою комплексного способу оцінки стану управління економічною безпекою є законодавчі, нормативні та методичні матеріали законодавчої та виконавчої влади, наукові літературні джерела та матеріали опитування персоналу і збір необхідних даних на підприємстві. Значущість сфер оцінки визначено за допомогою методу експертних оцінок, що дозволяє враховувати якісні і кількісні особливості кожної сфери оцінки економічної безпеки підприємств.

Спосіб оцінки системи управління економічною безпекою підприємств призначений для діагностування її рівня. Основні функції способу оцінки системи управління економічною безпекою підприємств виступають наступні:

1. Призначений для визначення найбільш значущих показників забезпечення економічної безпеки підприємств за допомогою бальної оцінки.
2. Оцінка економічної безпеки підприємств здійснюється за функціональними складовими.
3. Враховує нерівнозначність сфер оцінки системи управління економічною безпекою підприємств.

З метою систематизації обраних показників за підсистемами доцільно їх угрупувати за напрямами. Показники за підсистемами оцінювання розраховуються на основі результатів роботи експертів – експертним шляхом та

надаються спеціалістам підприємства.

Стан оцінки системи управління економічною безпекою підприємств визначається обчисленням узагальнюючого показника «площі насиченості». Чим більше значення площі насиченості, тим кращий стан економічної безпеки на підприємстві. Для більш якісного та ґрунтовного оцінювання системи управління економічної безпеки на виробничих підприємствах доцільним є введення підсумкового показника «коефіцієнт управління економічною безпекою» на підприємстві, площа насичення, якого має таку методику розрахунку.

Практичне застосування цього способу оцінки системи управління економічною безпекою підприємств дозволить керівництву виробничого підприємства визначити рівень управління економічною безпекою підприємств. Перевага цього способу полягає в тому, що він поєднує оцінку якісних і кількісних показників підсистем функціонування підприємства, а його показники поєднують відомі наукові, державні й авторські методи.

Таким чином, проведена оцінка системи управління економічною безпекою виробничого підприємства є переходом від одновимірного оцінювання управління економічною безпекою підприємств (зорієнтованого на вісь: вищий – нижчий) до багатовимірного аналізу структурних характеристик системи управління економічною безпекою підприємств та їх функціональних якостей. З метою інформативної підтримки керівників, швидкості одержання результатів для оперативного прийняття управлінських рішень і спрощення процедури оцінки пропонується спеціальний програмний продукт «менеджер-безпека» в середі розробки «Delphi». Він прискорює обробку даних і дозволяє встановити сфери і показники, що вимагають термінового контролю і коригування.

Це програмне забезпечення сприяє прискоренню обробки аналітичних даних і допомагає виявити підсистеми й показники, що потребують негайних змін та подальшого контролю.

***Список використаних джерел:*:**

1. *Амитан В. М. Економічна безпека: концепція й моделі / Амитан В. М.// Економічна кібернетика. – 2009. – № 3. – С.13-20.*
2. *Андрющенко М. П. Економічна безпека підприємства в аспекті ресурсного підходу: [електроний ресурс]/Андрющенко М. П., Озаріна О. В.–Режим доступу: http: //www.rusnauka.com / 22_NIOBG_2007/ Economics /24859.doc.htm*
4. *Барчан Г. Ю. Безпека і бізнес: правові та управлінські аспекти: [монографія]/Г. Ю. Барчан, О. Г. Барчан [за ред. Барчан Г. Ю.]- К.: Сталь, 2008- 164 с.*
5. *. Воробйов В. І. Еволюція поглядів на поняття «безпека» / В.І. Воробйов //*

Формування ринкових відносин. – 2010. – № 10. – С. 56-59.
6. *Геєць В .М. Концепція економічної безпеки України /[кер. проекту В. М. Геєць]; Ін-т екон. прогнозування НАН України. – К. : Логос, 1999. – 56 с.*
7. *Донець Л. І. Экономическая безопасность предприятия [текст] /Л. І. Донець, Н. В. Ващенко, Т. Е. Андреева: К.: Центр учб. лит-ры, 2008.- 240с.*
8. *Дроб'язко С.І. Економічна безпека в умовах глобалізації світової економіки: [колективна монографія в 2т.] –Дніпропетровськ: «ФОП Дроб'язко», 2014.- Т.2.-349с.*
9. *Радзина Е. В. Экономическая безопасность: сущность и тенденции развития: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.01/ Радзина Е. В. – М.,1998.-23с.*

ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ (НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ АВТОМОБІЛЬНОГО ТРАНСПОРТУ)

А.В. НІКІТІНА
кандидат економічних наук,доцент кафедри міжнародної економіки,
Харківський національний автомобільно-дорожній університет

Швидко змінювані ринкові умови діяльності суб’єктів господарювання характеризуються нестабільністю та невизначеністю зовнішнього і внутрішнього середовища, безліччю несприятливих чинників, серед яких: недосконалість нормативно-правової бази, поява великої кількості нових суб’єктів господарювання різних організаційно-правових форм, коливання на валютному ринку тощо – поставили автотранспортні підприємства (АТП) у становище, коли вони вимушені приділяти значну увагу питанням забезпечення власної економічної безпеки (ЕБ) зараз і в майбутньому. На сучасному етапі розвитку з питань дослідження економічної безпеки в наукових джерелах зустрічається велике розмаїття дефініцій економічної безпеки підприємства (ЕБП). Отже, з-поміж всього спектру точок зору нами виокремлено основні підходи науковців стосовно трактування економічної категорії «економічна безпека підприємства» та головної мети забезпечення ЕБП (рис. 1).

Ґрунтовним вважаємо підхід Г. Пастернак-Таранушенка, який розглядає систему економічної безпеки як взаємопов’язану сукупність всіх видів захисту національних інтересів, зокрема: політичного, військового, економічного, правового, інформаційного тощо [1].

Економічну ж безпеку держави він визначає як комплексну систему з великою кількістю відгалужень або напрямів, а саме: демографічний, екологічний, ресурсний, прісноводний, продовольчий, енергетичний, інформаційний та інші [1, 2].

З позиції наявності конкурентних переваг пропонує досліджувати економічну категорію «економічна безпека підприємства» В. Бєлокуров [3], який зазначає, що головною метою забезпечення ЕБП є досягнення конкурентних переваг, зумовлених відповідністю матеріального, фінансового, кадрового, техніко-технологічного потенціалів і організаційної структури підприємства його стратегічним цілям і завданням, але сам факт наявності таких переваг потенціалу, без їх використання і відповідної реалізації не гарантує підприємству економічної безпеки.

Велика кількість деструктивних чинників зовнішнього середовища спричинила виникнення ще одного наукового підходу до економічної безпеки підприємства – захисного, прибічниками якого є Д. Ковальов, Т. Сухорукова, О. Козаченко, О. Ляшенко та інші [6, 7]. Зовнішнє оточення та його вплив на підприємство є головним стрижнем досліджень вчених. Трактування економічної безпеки підприємства у працях Д. Ковальов і Т. Сухорукова [4, 5, 6, 7] є таким: сукупність факторів, що визначають забезпечення економічних інтересів, здатність протистояти загрозам, незалежність, платоспроможність, стійкість тощо. Разом з тим, незважаючи на детальне вивчення факторів середовища, науковці не враховували необхідність забезпечення сталого розвитку та необхідність урахування часового чинника, що й відносимо до головного недоліку цієї концепції.

Підходи до визначення поняття «економічна безпека підприємства» з позиції мети її		
ІНФОРМАЦІЙНИЙ ПІДХІД		
Захист інформації та комерційних таємниць підприємства (відомості технічного, організаційного, комерційного, виробничого та іншого	Г. Андрощук, Л. Вороненко, І. Давидов, В. Ярочкін,	Економічна безпека суб'єктів господарювання полягає у ступені надійності захисту інформації як одного з основних чинників
РЕСУРСНО-ФУНКЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД		
Розвиток підприємства, що досягається шляхом ефективного використання корпоративних ресурсів за функціональним складовими ЕБП	В. Тамбовцев, Е. Олєйніков, О. Бандурка, А. Козаченко, Г. Швиданенко,	Економічна безпека підприємства передбачає стан захищеності від зовнішніх і внутрішніх загроз, що дозволяє надійно зберегти й ефективно використовувати
ЗАХИСНИЙ ПІДХІД		
Захист та попередження суб'єкта господарювання від загроз зовнішнього середовища	Д. Ковальов, Т. Сухорукова, Н. Капустін, В. Забродський,	Економічна безпека підприємства полягає у захищеності діяльності та попередження негативного зовнішнього впливу на функціонування підприємства
СТІЙКІСТНИЙ ПІДХІД		
Забезпечення стійкості, незалежності, автономії та здатності підприємства до прогресу в умовах сукупності дестабілізуючих явищ	К. Горячева, Н. Капустін, С. Дубецька	Економічна безпека підприємства розглядається з позиції здатності суб'єкта господарювання як економічної системи
ГАРМОНІЗАЦІЙНИЙ ПІДХІД		
Захист економічних інтересів підприємства з урахуванням місії та головної мети з інтересами зовнішнього середовища	В. Пономарьов, Г. Козаченко, О. Ляшенко	Економічна безпека підприємства визначається з позиції гармонізації місії та головної мети суб'єкта господарювання
ФІНАНСОВИЙ ПІДХІД		
Забезпечення і підвищення рівня фінансової стійкості підприємства та захист його комерційних інтересів від впливу негативних ринкових процесів	О. Радзіна	Економічна безпека підприємства включає його здатність забезпечувати реалізацію фінансових інтересів та досягнення визначеного рівня
КОНКУРЕНТНИЙ ПІДХІД		
Забезпечення конкурентних переваг (рівня ефективного використання наявних у розпорядженні підприємства всіх видів ресурсів)	В. Бєлокуров, Т. Кузенко	Економічна безпека підприємства розглядається в контексті наявності його конкурентних переваг як головної умови забезпечення
ЗАГРОЗОНІВЕЛЮЮЧИЙ ПІДХІД (АВТОРСЬКИЙ)		
Забезпечення ефективного функціонування та мінімізація негативного впливу деструктивних і дестабілізуючих явищ	А. Нікітіна	ЕБП визначається з позиції досягнення властивості уникнення, послаблення або локалізування дії загроз за мінімальних втрат і часового інтервалу, які є

Рис.1. Основні підходи до трактування поняття економічної безпеки підприємством з позиції мети її забезпечення

Ототожнення ЕБП із стійкістю та розвитком останнього є основною наступного підходу, стійкісного, для таких вчених як: К. Горячева, М. Капустін, С. Дубецька [8, 9, 10]. Вони звертають особливу увагу на основні умови існування підприємства, необхідність дотримання певних параметрів, хоча таким чином розкривається сутність економічної безпеки підприємства не у повній мірі, вказуючи лише на сталий розвиток суб'єкта господарювання.

Отже, детальний аналіз існуючої етимології поняття економічної безпеки підприємства дозволив виявити проблематику розуміння передостанньої:

– категорія розглядається як здатність підприємства ефективно використовувати ресурси та наявні ринкові можливості в умовах цілеспрямованого й опосередкованого впливу, як ззовні, так і всередині суб’єкта господарювання;

– економічна безпека підприємства – це системне, складне й об’ємне поняття, яке побудоване на принципах стійкості, саморегуляції, цілісності, сумісності та гнучкості структурних елементів ЕБП;

– економічна безпека підприємства повинна враховувати часовий параметр та бути націлена на довгострокову перспективу.

Дослідивши й узагальнивши фундаментальні праці вітчизняних і закордонних науковців, приходимо висновку, що підходи до розуміння категорії економічної безпеки підприємства різняться, а також відсутність єдиної універсальної думки щодо тлумачення сутності й економічного змісту зазначеного поняття обумовлює необхідність його подальшого більш детального і глибинного дослідження, яке б розкрило найсуттєвіші закономірні зв’язки і відношення в сучасних економічних реаліях, виявило всю складну, багатогранну природу, неоднозначність і проблемний характер економічної безпеки підприємства з урахування галузевого аспекту.

З метою всебічної ідентифікації економічної безпеки підприємства пропонується визначити передумови і місце ЕБ в ієрархії безпеки (на прикладі АТП), яку представлено на рис. 2.

Особливістю пропонованої схеми є те, що окремий рівень порядку підпорядкування має способи забезпечення економічної безпеки, які притаманні кожному з представлених рівнів і залежні від набору чинників, що постійно змінюються, кожний з яких, впливаючи на окремо взятий рівень, приводить до різних перетворень (у вигляді появи нових негативних чинників) на останні рівні. При цьому вважаємо доцільним наголосити, що такий зв'язок між рівнями економічної безпеки підприємства і регіону, підприємства і держави є неоднозначним. Так, існує виникнення ситуації, коли ЕБП не охоплюватиме основні засади економічної безпеки держави у разі введення обмежень на законодавчому рівні або залежно від певного політичному режиму. Хоча можлива й інша ситуація: використовуючи місцеві ресурси і не роблячи ніякого внеску в розвиток економіки регіону (держави), коли при низькому показнику ЕБ регіону (держави), окремі суб’єкти господарювання можуть орієнтуватися на зовнішній ринок, підвищуючи свій індивідуальний рівень економічної безпеки. Важливим і необхідним елементом є досягнення економічної безпеки систем нижнього рівня ієрархії, хоча це не являє собою таку умову, що забезпечить ЕБ систем подальших вищих рівнів.

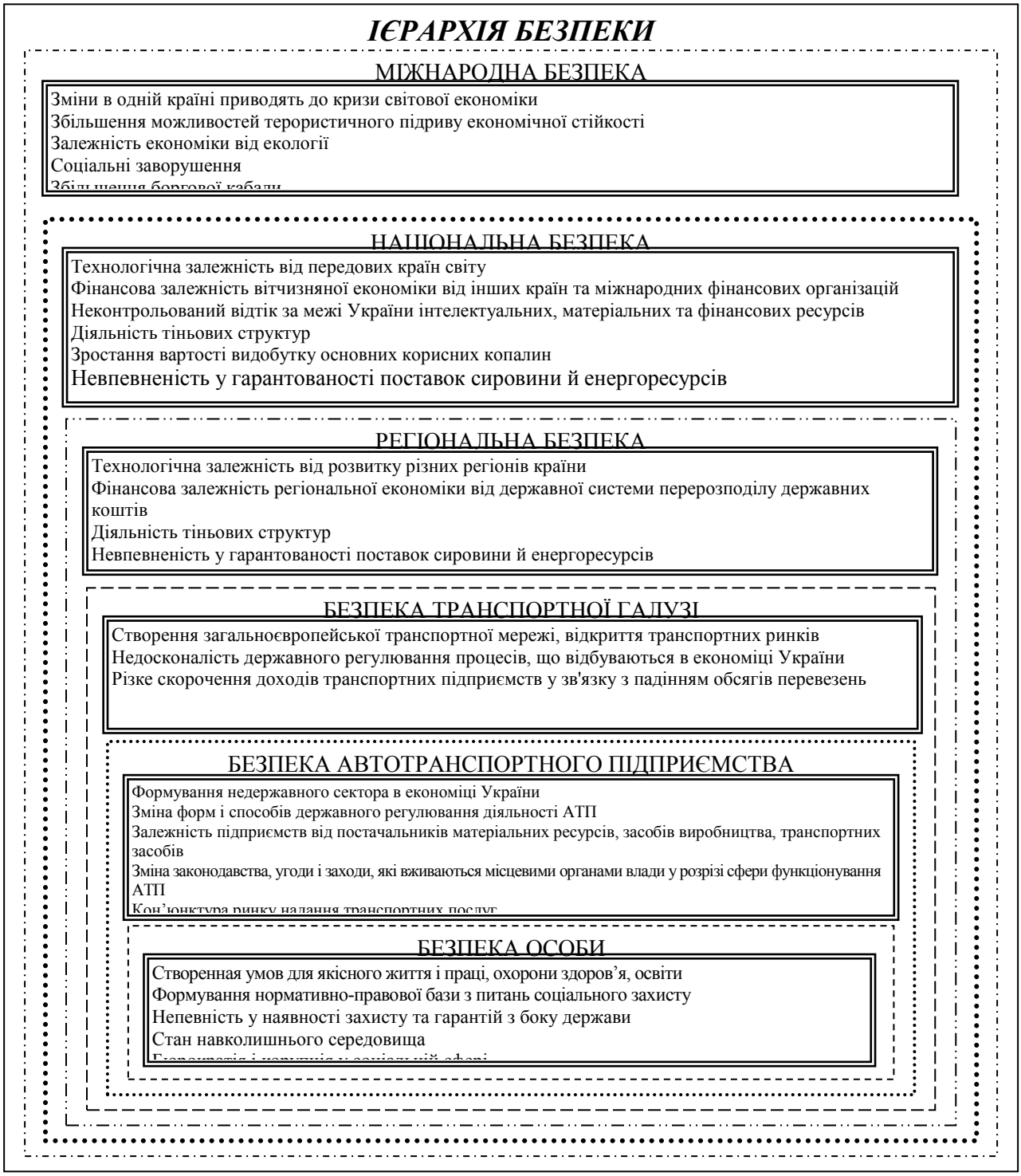


Рис.2. Передумови та місце економічної безпеки підприємства в ієрархії системи безпеки (на прикладі АТП)

Отже, являючи собою сукупність міжнародних передумов та інституцій, а також домовленостей між ними, не піддаючись зовнішньому тиску та розраховуючи на невтручання, міжнародна економічна безпека забезпечує

взаємоприйнятне розуміння з боку держав-членів світового співтовариства, можливість вільно обирати та здійснювати обрану програму економічного розвитку. Такий вид економічної безпеки є найвищим рівнем багаторівневої системи економічної безпеки. Оскільки світові явища обумовлюють діяльність усіх сфер господарства і чинять потужний вплив як негативного, так і позитивного характеру на економіку країн та взагалі світу.

Важливим елементом проблеми забезпечення міжнародної економічної безпеки є врахування тісної залежності інтересів всіх країн світу, а, отже, і національної економічної безпеки кожної держави [11]. Безліч змін, що виникають у міжнародних відносинах, а саме: фінансова глобалізація, багатоаспектність та ускладенність економічних відносин між країнами, впровадження технологій високого рівня точності, швидкості та обробки інформації, зростання кількості терористичних операцій, які націлені на руйнування окремої держави, та світового устрою взагалі – пояснюють першочергову актуальність і необхідність забезпечення національної безпеки.

Залежність економічної безпеки держави тісно пов’язана із ситуацією і станом її регіонів. Погоджуємось із А. Татаркіним, О. Романовою, А. Кукліним, які визначають економічну безпеку регіону як сукупність властивостей економічної системи регіону, що забезпечують стабільність, стійкість і поступальність розвитку регіону, певну незалежність і інтеграцію з економікою держави в умовах дестабілізаційних дій різного виду загроз [12].

Подальшою складовою у запропонованій системі економічної безпеки є безпека транспортної галузі, передумовами для якої є створення загальноєвропейської транспортної мережі, відкриття транспортних ринків, недосконалість державного регулювання процесів, що відбуваються в економіці України, різке скорочення доходів транспортних підприємств у зв'язку з падінням обсягів перевезень [13]. Такий рівень системи є перехідним елементом між галузевою та безпекою автотранспортного підприємства. Він враховує галузеву приналежність та є обов’язковим для включення у структуру безпеки, оскільки зв’язки, які, з одного боку, є складовою економіки держави, будучи видом економічної діяльності, та, з іншого боку, охоплює комплекс заходів, що спрямований на забезпечення стійкого розвитку й удосконалення функціонування автотранспортних підприємств, а також створення механізму протидії внутрішнім і зовнішнім загрозам галузі у цілому.

Економічна безпека підприємства є подальшою ланкою багаторівневої системи економічної безпеки. Необхідно підкреслити, що саме цей рівень у загальній структурі відіграє значну роль, оскільки економічна безпека АТП досить суттєво впливає на зміцнення безпеки національної економіки та на рівень розвитку транспортної галузі зокрема, окрім того є важливим підґрунтям для стабільного їх функціонування.

Поділяємо думку В. Мельник, який зазначає, що безпека особи є основним рівнем, на якому засновується безпека загальна [14]. Науковець розглядає цей вид безпеки як стабільний стан надійної захищеності життєво важливих інтересів особи, її прав і цінностей від небезпек, загроз, шкідливих впливів будь-якого роду (фізичного, духовного, майнового, інформаційного, соціального, економічного, політичного, екологічного, військового тощо) за умов збереження і розвитку потенціалу особи й її здатності до ефективної діяльності у всіх сферах.

Будучи за своєю природою відкритою складною соціально-економічною системою, автотранспортне підприємство, яке постійно перебуває під впливом великого розмаїття чинників неоднорідного і мінливого зовнішнього середовища та має на меті ефективне господарювання, функціонування і динамічний розвиток, повинно володіти певною гнучкістю й адаптивністю до усіх можливостей, які відкриваються. У такій площині в мінливих умовах нестабільності ринкового середовища, якому притаманні динамічність економічних перетворень, ресурсний дефіцит, висока витратоємність у калькулюванні собівартості, постійні зміни в політико-правовій сфері та іншими несприятливими чинниками прямого й опосередкованого впливу на ефективність функціонування АТП, актуалізується негайна потреба у застосуванні науково обґрунтованих методів управління економічною безпекою підприємства зокрема.

З метою підвищення ефективності управління підприємством пропонується схема процесу управління економічною безпекою автотранспортних підприємств, яка передбачає багатоетапну процедуру з дослідження й аналізу розгалудженої і мінливої сукупності зовнішніх чинників, діагностики внутрішнього середовища через призму ідентифікації слабких і сильних сторін, потенційних можливостей і перешкод, розробки комплексу превентивних заходів щодо нівелювання впливу деструктивних явищ і ситуацій, впровадження й за необхідності коригування останнього, підсистем оцінювання рівня економічної безпеки і ранжування домінуючих загроз (рис. 3).

Запропонована схема послідовності реалізації управлінських процесів, що спрямовані на забезпечення стійкого й стабільного функціонування АТП, і відповідно, досягнення рівня економічної безпеки, передбачає багатоетапний механізм, який передбачає постійну модифікацію з використанням певного комплексу методів управління на всіх етапах на основі інформаційних потоків і адаптується до змін середовища. Підкреслимо, що пропонована модель управління економічною безпекою автотранспортних підприємств побудована на підґрунті використання рекурсивного підходу, який передбачає визначення класу або об'єктів методів попереднім заданням одного або декількох (звичайно простих) його базових випадків або методів, а потім заданням на їх основі правила побудови класу, який визначається.

Досягнення стійкого, стабільного функціонування автотранспортного підприємства, його високої конкурентоспроможності, незалежності й автономії у поточному і майбутньому періодах є головним критерієм ефективності управління економічною безпекою АТП [15].

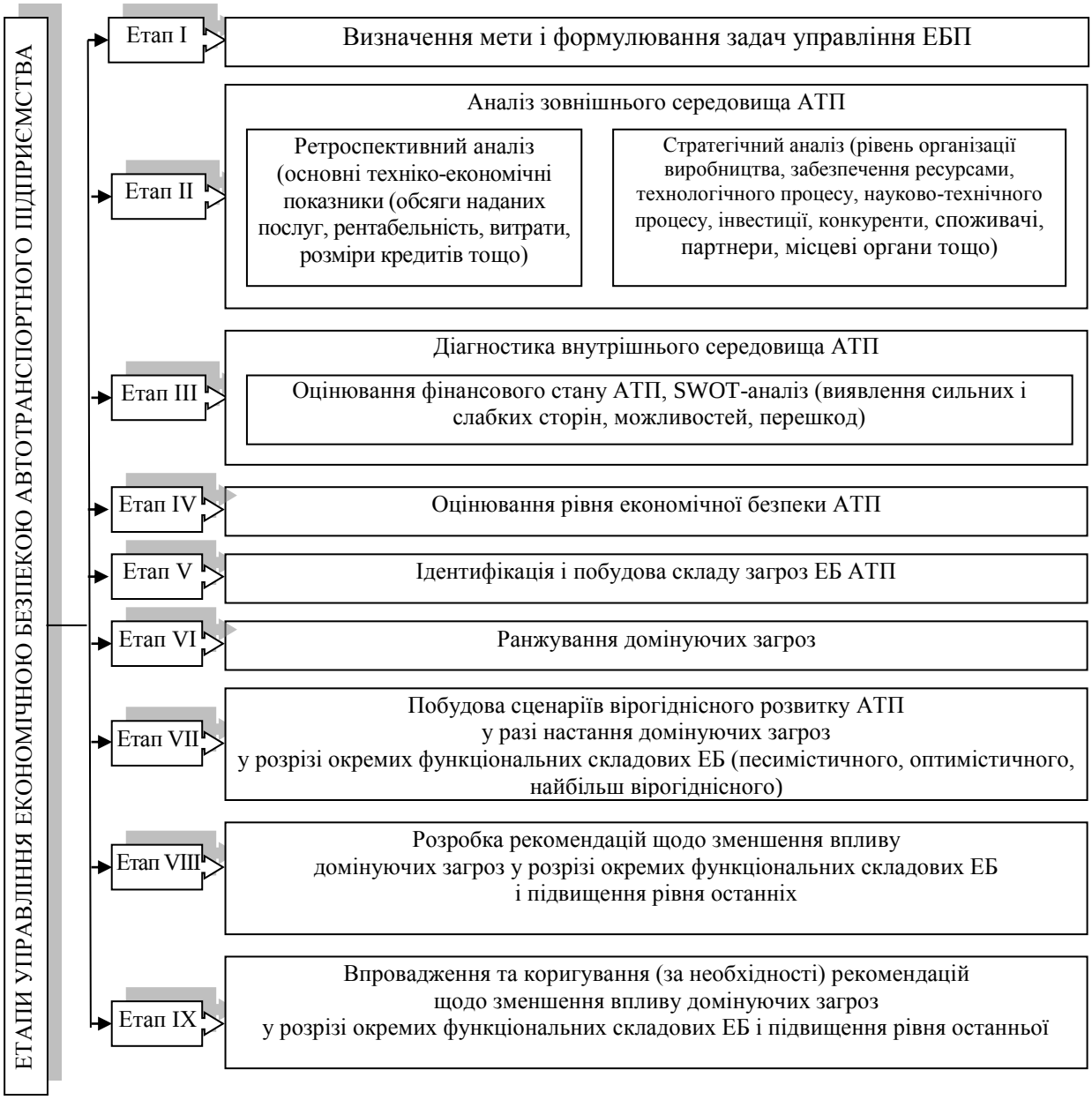


Рис.3. Схема процесу управління економічною безпекою АТП

Сутнісний зміст пропонованої схеми передбачає таку процедуру. На підґрунті отриманої інформації, що є результатам виваженої аналітичної роботи умов, чинників і складових зовнішнього середовища АТП, яка охоплює проведення ретроспективного аналізу, стратегічного аналізу, діагностики внутрішнього середовища автотранспортного підприємства, що передбачає

проведення оцінки фінансового стану, SWOT-аналізу з виявленням сильних і слабких сторін, можливостей, перешкод, суб'єкт управління окреслює певне коло завдань та переходить до розв'язання конкретної задачі управління, а саме: ідентифікації рівня економічної безпеки АТП.

Оцінювання рівня ЕБ автотранспортного підприємства займає особливе місце в процесі управління економічною безпекою, оскільки являючи собою методичний базис і є основою подальших обґрунтованих управлінських дій і рекомендацій одночасно, є неодмінним і необхідним інструментом багатосторонньої ідентифікації такого виваженого, складного і неоднозначного явища як економічна безпека підприємства. Вже була розкрита процедура реалізації методичного підходу до оцінювання рівня економічної безпеки АТП, який, враховуючи динамізм і змінюваність внутрішнього і зовнішнього середовища діяльності сучасних підприємств через перманентні перетворення, зміни його основних параметрів, повинен бути системним. У центрі такої оцінки є сукупність взаємопов'язаних елементів, аналіз котрих дозволяє прийняти рішення на основі інтегрального показника за допомогою використання методів багатовимірного факторного аналізу, що досить суттєво розкривають можливості інтегральної оцінки й аналізу явищ, яким притаманні емерджентні властивості, та котрі широко використовуються для дослідження впливу різних чинників на стан і динаміку системи, розкриваючи наявність та глибину взаємозв'язку її структурних елементів.

Розглядаючи автотранспортне підприємство як відкриту систему, яка здійснює взаємний активний обмін інформацією з зовнішнім і внутрішнім середовищем та перебуває під неоднозначним впливом мінливого і динамічного зовнішнього оточення, що стає джерелом додаткових проблем в управлінській діяльності, було виокремлено ще один важливий етап – ранжування домінуючих загроз. Він передбачає ідентифікацію широкого кола домінуючих загроз у розрізі функціональних складових економічної безпеки АТП. Оскільки не врахування одночасного впливу внутрішніх та зовнішніх загроз, відсутність ймовірності настання загроз і рівня їх впливу на нормальне функціонування АТП може призвести до негативних наслідків, зокрема: зменшення рівня прибутків, збільшення рівня податкового навантаження, зменшення сегменту ринку, загострення конфліктів між працівниками підприємства тощо.

Ранжування домінуючих загроз економічній безпеці автотранспортного підприємства вже було проведено у попередньому розділі, наголосимо лише, що важливість і доцільність цієї складової принципової схеми управління економічною безпекою АТП підтверджується підвищенням ролі впливу загроз на ЕБП та збереженням цілісності і нормального функціонування суб'єктів господарювання, які працюють у сфері надання автотранспортних послуг під впливом великого розмаїття деструктивних і дестабілізуючих явищ, котрі здатні

спричинити суттєві збитки, знизити значення результативних показників роботи та зрештою призвести до банкрутства АТП.

Подальшим етапом є розрахунок вірогідності настання домінуючих загроз. Він передбачає надання необхідної інформації щодо вірогіднісного настання тієї або іншої загрози економічній безпеці автотранспортних підприємств для подальших управлінський дій, а саме: визначення прогнозованого розвитку подій на автотранспортному підприємстві у разі негативного впливу домінуючих загроз. Отже, з метою підвищення ефективності управління економічною безпекою АТП був проведений розрахунок вірогідності настання домінуючих загроз, за допомогою використання методу експертних оцінок.

На підґрунті проведеного аналізу характеру і сутності внутрішніх найбільш вірогіднісних загроз економічній безпеці автотранспортних підприємств, робимо такий висновок щодо можливих несприятливих і негативних впливів.

По-перше, фінансове планування на АТП – це один з базисних положень у роботі, через настання загроз саме у цій сфері можлива ситуація, яка призведе до зниження рівня фінансово-економічних показників у роботі АТП, ефективності функціонування останнього, а отже, й рівня економічної безпеки.

По-друге, настання загроз найбільш вірогідне у сфері кадрового забезпечення автотранспортних підприємств, а саме: переманювання кваліфікованих кадрів, низький рівень кваліфікації персоналу, тому питанням, які пов’язані із управлінням персоналу повинна приділятися особлива увага для успішного і тривалого функціонування автотранспортних підприємств.

По-третє, сучасні автотранспортні підприємства України, які націлені на довгострокову перспективу функціонування, особливу роль віддають новітнім, інноваційним підходами, як в управлінні, так і в інших сферах функціонування АТП, тому настання загроз можливе через неврахування фактору інноваційності.

Подальшим етапом запропонованої схеми УЕБ АТП є побудова вірогіднісних детальних сценаріїв, в яких передбачені три варіанта розвитку подій, у разі настання домінуючих загроз у розрізі окремих функціональних складових економічної безпеки. Такі сценарії адекватно відображають відносини, взаємозв’язки, взаємозалежності, ефекти, тиски з боку внутрішнього і зовнішнього середовищ в протилежних прогнозах: песимістичному й оптимістичному. Такий підхід являє собою ефективний інструмент управління, який допоможе відібрати стратегічну, тактичну альтернативу, що найбільш сприятливо впливе на досягнення поставлених цілей і виконання завдань у контексті досягнення економічної безпеки АТП.

Наступним етапом механізму управління економічною безпекою автотранспортних підприємств стає розробка рекомендацій щодо мінімізації

впливу загроз, що порушують стан ЕБ. Так, враховуючи перманентну наявність взаємозв'язку між внутрішніми і зовнішніми загрозами основних функціональних складових економічній безпеці АТП, то вважаємо доцільним стверджувати, що стає можливим зміцнення рівня останньої за допомогою комплексу заходів, який передбачає шляхи запобігання саме внутрішнім і зовнішнім загрозам економічної безпеки АТП.

Таким чином, запропонований удосконалений механізм управління економічною безпекою підприємства займає особливе місце в системі управління підприємством, оскільки в ринковій економіці саме воно підсилює адаптивність, конкурентоспроможність бізнесу, забезпечуючи інтеграцію економічних процесів на підприємстві та зв'язуючи разом внутрішні ресурси й зовнішнє середовище.

Список використаних джерел:

1. *Пастернак-Таранущенко Г. А. Економічна безпека держави: проблеми та механізми їх розв'язання / Г. А. Пастернак-Таранущенко : [за ред. Б. Кравченка]// Вісник НАН України. – 1998. – №11-12. – С. 70-75.*
2. *Пекін А. Економічна безпека підприємств як економіко-правова категорія / А. Пекін // Економіст. – 2007. – №8. – С. 23-25.*
3. *Белокуров В. В. Структура функциональных составляющих экономической безопастности предприятия [Электронный ресурс] / В. В. Белокуров // Режим доступу : http://www.safetyfactor.ru*
4. *Королев М. И. Экономическая безопасность фирмы: теория, практика, выбор стратегии : [монография] / М. И. Королев. – М. : Экономика, 2011. – 284 с.*
5. *Ковальов Д. Економічна безпека підприємства / Д. Ковальов, Т. Сухорукова // Економіка України. – 1998. – № 10. – С. 48-52.*
6. *Козаченко А. В. Экономическая безопасность предприятия: сущность и механизм обеспечения: [монография] / А. В. Козаченко, В. П. Пономарев, А. Н. Ляшенко. – К. : Либра, 2003. – 280 с.*
7. *Козаченко А. В. Декомпозиція управління економічною безпекою підприємства / А. В. Козаченко, О. М. Ляшенко // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 34-38.*
8. *Дубецька С. П. Економічна безпека підприємств України / С.П. Дубецька // Недержавна система безпеки підприємства як суб'єкт національної безпеки України : Зб. матер. наук.-практ. конф., Київ, 16-17 травня 2001 р. / [ред. кол. І. І. Тимошенко та ін.]. – К. : Вид-во Європ. Н-ту, 2003. – С. 146-171.*

9. *Забродский В. Теоретические основы оценки экономической безопасности отрасли и фирмы / В. Забродский, Н. Капустин // Бизнес-информ. – 1999. – №15. – С. 35-37.*
10. *Горячова К. Фінансова безпека підприємства. Сутність та місце в системі економічної безпеки / К. Горячова // Економіст. – 2003. – №8. – С. 65-67.*
11. *Жаліло Я. А. Економічна стратегія держави / Ярослав Анаталійович Жаліло. – К. : НІСД, 2003. – 224 с.*
12. *Татаркин А. Экономическая безопасность как объект регионального исследования / А. Татаркин, О. Романова, А. Куклин и др. // Вопросы экономики. – 1996. – №5. – С. 78-89.*
13. *Нікітіна А. В. Розвиток теоретичних засад економічної безпеки підприємства / А. В. Нікітіна // Сталий розвиток економіки : всеукраїнський науково-практичний журнал. – Хмельницький : Університет економіки і підприємництва, Інститут економіки, технології і підприємництва, 2011. – С. 82-86.*
14. *Мельник В. Безпека особи в системі загальної безпеки / В. Мельник // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія:Політологія, Соціологія, Філософія. Випуск 11. — Ужгород : Видавництво Ужгородського національного університету «Говерла», 2009. – С. 45-49.*
15. *Нікітіна А. В. Удосконалення управління економічною безпекою підприємства в умовах глобалізаційних перетворень / А. В. Нікітіна // Економічний форум: зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. – Луцьк : Луцький НТУ. – 2015 – № 4. – С.288-295.*

ГАРАНТУВАННЯ СПЛАТИ МИТНИХ ПЛАТЕЖІВ СУБ'ЄКТАМИ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

С.В. ВОЛОСОВИЧ
доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів КНТЕУ,
Київський національний торговельно-економічний університет

Інтеграція національної економіки у світове господарство передбачає ширше застосування сучасних інструментів підвищення ефективності її функціонування. Це стосується й сфери митного оподаткування. Митне законодавство передбачає обов'язкове або добровільне надання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності забезпечення фінансових зобов'язань податкового характеру, що в умовах дефіциту Державного бюджету України набуває особливої актуальності.

Проблемам окремих аспектів гарантування сплати митних платежів присвячено праці С.О. Булгакової, В.В. Вітлінського, М.С. Клапківа, А.А. Мазаракі, О.М. Тимченка та ін.

Відповідно до глави 49 Цивільного кодексу України видами забезпечення виконання зобов'язань є неустойка, порука, гарантія, застава, притримання, завдаток. При цьому згідно зі ст. 560 Цивільного кодексу України гарантія передбачає, що банк, інша фінансова установа, страхова організація (гарант) гарантують кредитору (бенефіціару) виконання боржником (принципалом) узятого обов'язку [1]. Передумовами виникнення гарантування сплати митних платежів, на нашу думку, є наступні:

– звільнення від сплати митних платежів товарів, оформлених у межах певного митного режиму;

– розбіжність у часі між ввезенням товару на митну територію України та його митним оформленням;

– недобросовісність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, яка виявляється в ухилянні від сплати митних платежів;

– надання певного кредиту довіри державою суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності.

Таким чином, надання кредиту довіри суб'єкту зовнішньоекономічної діяльності трансформується для держави в податкові ризики. В.В. Вітлінський та О.М. Тимченко вирізняють такі джерела податкових ризиків:

- фіскальна психологія платника;
- чинники соціально-економічного характеру;

- зміни в податковій політиці;
- недоліки планування та прогнозування;
- чинники нормативно-правового та організаційно-правового характеру;
- галузеві особливості та види діяльності [2, с. 134].

На нашу думку, на ухиляння від сплати митних платежів найзначніше впливає фіскальна психологія платника. У протиборстві корисливого інтересу та громадського обов'язку формується відповідна поведінка платника, і від того, який елемент переважає, залежить ступінь ризику [2, с. 135].

Для мінімізації податкових ризиків держава вимагає від суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності надання митним органам певного забезпечення виконання своїх зобов'язань. Згідно з постановою Кабінету Міністрів України «Про Положення про надання фінансових гарантій митним органам незалежними фінансовими посередниками щодо обов'язкової доставки товарів до митниць призначення» від 4 жовтня 1996 р. № 1216 фінансові гарантії надавалися лише при транзиті підакцизних товарів через митну територію України. Проте постановою Кабінету Міністрів України «Про ввезення на митну територію України окремих видів товарів» від 29 березня 2002 р. № 390 цей перелік було суттєво розширено. Так, зазначалось, що в разі ввезення на митну територію України з будь-якою метою (крім транзиту через територію України та переміщення експрес-перевізниками) окремих видів товарів, перелік яких встановлюють митні органи залежно від виду транспорту, який використовують для їх переміщення, умовою пропускання через митний кордон України цих товарів є подання суб'єктом підприємницької діяльності, на адресу якого ввозяться товари, митниці, у зоні якої він перебуває, попередньої вантажної митної декларації та її електронної копії. При цьому митному органу має бути надана гарантія. Подібна практика існує й в інших країнах, зокрема Польщі. Проте там гарантії при транзиті товарів поширюються лише на тютюнові вироби та алкогольні напої [3, с. 455], а в Україні перелік підакцизних товарів ширший. З огляду на збільшення надходжень митних платежів до Державного бюджету України та їх значну частку як у ВВП, так і структурі доходів Державного бюджету України [4, с. 217–219], важливого значення набувають заходи держави, що гарантують виконання суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності зобов'язань перед митними органами.

Заходи гарантування доставки регламентуються розд. X Митного кодексу України від 13.03.2012 № 4495-VI і передбачають застосування до товарів, що перебувають під митним контролем і переміщуються транзитом, застосовування одного з таких заходів гарантування доставки цих товарів до митного органу призначення [5]:

- надання власником товарів (уповноваженою ним особою) фінансових гарантій митним органам;

- перевезення на умовах Митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП 1975 р. (Конвенції МДП 1975 р.);

- перевезення на умовах Конвенції про тимчасове ввезення (м. Стамбул, 1990 р.) із застосуванням книжки АТА (Carnet АТА).

Хоча згідно зі статтею 161 Митного кодексу України від 11.07.2002 № 92-IV додатково до зазначених засобів гарантування застосовувались охорона і супроводження товарів митними органами та перевезення товарів митним перевізником.

В Україні найпоширенішим заходом гарантування з 11 жовтня 1994 р., коли набрала чинності для України Конвенція МДП, є застосування книжки МДП. Міжнародну систему гарантій розроблено таким чином, що у будь-який момент митні платежі, щодо яких існує ризик несплати в ході транзитних операцій, покриваються гарантією національного об'єднання у разі неможливості притягнення перевізника до відповідальності. В Україні гарантом перед Міжнародним союзом автомобільного транспорту (МСАТ) щодо відповідальності українських та іноземних автоперевізників при застосуванні ними на території України книжок МДП є Асоціація міжнародних автомобільних перевізників України (АсМАП України). Кожне національне об'єднання, що представляє інтереси транспортного сектора в державі — учасниці Конвенції МДП і визнане митними органами цієї держави, гарантує сплату всіх митних платежів, які можуть підлягати сплаті в разі виявлення порушення операції МДП на території цієї країни як національними, так і іноземними перевізниками, що здійснюють транспортні операції із застосуванням книжок МДП, виданих ним самим або подібним об'єднанням іншої держави. При цьому існує національний партнер, з якого митні органи можуть стягувати платежі в разі виявлення порушень. Таким чином, система МДП може бути представлена як ланцюг національних транзитних перевезень із міжнародним гарантуванням. Водночас умови надання такої гарантії регламентуються національним законодавством, і вони включаються до угоди між національними митними органами й об'єднанням. Усі міжнародні гарантійні об'єднання складають своєрідний гарантійний ланцюг, що охоплює всі держави — учасниці Конвенції МДП. Гарантійний ланцюг супроводжується МСАТ у Женеві — неурядовою організацією, що представляє інтереси автомобільних перевізників в усьому світі. Робота гарантійного ланцюга підтримується кількома великими міжнародними страховими компаніями і контролюється Виконавчою радою МДП. Кожна країна самостійно визначає межу гарантії, проте рекомендовано обмежувати максимальну суму, яку може бути витребувано від національного об'єднання за одну книжку МДП. Нині АсМАП України несе відповідальність перед ДФС за кожну книжку МДП, видану МСАТ, що використовується на території

України, в сумі не більше ніж 60 тис. євро або відповідної суми в національній валюті, яка складається з митних податків, зборів, а також пені, які митниці ДФС можуть пред'явити у разі виявлення порушень процедури МДП, допущених перевізником при використанні книжки МДП, прийнятої до оформлення митними органами України з 1 липня 2010 р. З 1 липня 2016 р. міжнародні страховики системи МДП надали згоду на збільшення суми гарантії за кожною книжкою МДП в Україні до 100 тис. євро. Нині у ДФС України опрацьовується проект Додаткової угоди до Угоди між Державною митною службою України та Асоціацією міжнародних автомобільних перевізників України щодо введення в дію підвищеної гарантії. Серед основних переваг заходу гарантування на умовах Конвенції МДП можна зазначити такі:

- достатній розмір максимальної суми, гарантованої митним органам АсМАП України, для покриття обсягу обов'язкових митних платежів;
- проста процедура застосування цього заходу гарантування, що не потребує значних витрат часу;
- відсутність додаткових грошових витрат власника вантажу або перевізника при застосуванні зазначеного заходу гарантування.

Якщо нарахована сума митних платежів, що підлягає сплаті за товар, який повинен переміщуватися транзитом через митну територію України із застосуванням книжки МДП, перевищує суму гарантійного забезпечення, процедура перевезення із застосуванням книжки МДП припиняється і за необхідності подальшого переміщення товарів через митну територію України здійснюється із застосуванням одного з вищезазначених заходів гарантування доставки товарів.

Враховуючи позитивний досвід застосування виду гарантування доставки — перевезення на умовах Конвенції МДП під час здійснення міжнародних перевезень вантажів, а також офіційну позицію робочих органів ЄЕК ООН щодо застосування положень Конвенції МДП, ДФС України, МСАТ та АсМАП України домовилися використовувати iCarnet для перевезення товарів під митним контролем та управлінням між двома митними органами, розташованими в межах території України.

За умовами додатка 3 до Угоди про співробітництво між Держмитслужбою України, АсМАП України та МСАТ ДФС України як правонаступник Держмитслужби зобов'язується приймати iCarnet від уповноважених українських перевізників для перевезення товарів під митним контролем між двома митницями ДФС, розташованими на території України (внутрішній транзит), а МСАТ та його фінансові партнери погоджуються надавати фінансову гарантію у розмірі 60 тис. євро за кожним iCarnet, використаним для перевезення товарів, що підпадають під дію цього додатка. Транспортні операції із застосуванням iCarnet здійснюються з дотриманням загальних правил і процедур, передбачених положеннями

Конвенції МДП та національного законодавства України, яке регулює використання процедури МДП, включаючи прийняття та обробку книжок МДП, та завершення операцій МДП відповідно до додатка 10 Конвенції МДП і положень Меморандуму взаєморозуміння від 6 вересня 2008 р.

Визнаючи перевезення товарів із застосуванням процедури МДП як сучасний, ефективний та надійний з точки зору безпеки перевезень метод транзиту, що гарантує сплату митних платежів за транзитні товари, і враховуючи положення Конвенції МДП та митного законодавства України, а також офіційну позицію робочих органів ЄЕК ООН щодо застосування положень Конвенції МДП, ДФС України, МСАТ та АсМАП України домовилися використовувати Ваучер TIR+ для перевезення товарів під митним контролем за процедурою МДП.

Згідно з умовами додатку 4 до Угоди про співробітництво між Держмитслужбою України, АсМАП України та МСАТ ДФС України як правонаступник Держмитслужби зобов'язується приймати ваучери TIR+ від уповноважених українських перевізників (користувачів книжок МДП) для перевезень товарів під митним контролем за процедурою МДП, а МСАТ та його фінансові партнери погоджуються надавати і забезпечувати фінансову гарантію у розмірі 100 тис. євро за кожним ваучером TIR+, використаним з кожною книжкою МДП (100 000 євро + 60 000 євро). Користувач книжки МДП може активувати свій ваучер TIR+ у будь-який час та у будь-якому місці, до прибуття або під час перетину кордону. Активізація ваучера TIR+ здійснюється перевізником на сайті www.tirplus.net разом з дійсним номером книжки МДП, за якою проводиться операція МДП. Реєстрація остаточно закріплює номер ваучера TIR+ з номером книжки МДП у базі МСАТ та підтверджує дійсність підвищеного рівня гарантії.

Транспортні операції із застосуванням ваучера TIR+ здійснюються з дотриманням загальних правил і процедур, передбачених положеннями Конвенції МДП та положеннями національного законодавства України, яке регулює використання процедури МДП, включаючи прийняття та обробку книжок МДП, та завершення операцій МДП відповідно до додатку 10 Конвенції МДП і положень Меморандуму взаєморозуміння. Як продовження роботи щодо запровадження в Україні ваучера TIR+ відповідно до додатка 4 до Угоди про співробітництво між Держмитслужбою України, АсМАП України та МСАТ наразі у ДФС України опрацьовується проект угоди ДФС України, МСАТ та АсМАП України щодо визнання технічних параметрів ваучера TIR+.

Під час перевезення товарів на умовах Конвенції про тимчасове ввезення застосовується книжка (карнет) А.Т.А. — уніфікований міжнародний митний документ, що використовується як митна декларація для митного оформлення товарів і є гарантійним документом про сплату митних платежів. Україна приєдналася до Стамбульської Конвенції про тимчасове ввезення у червні

2004 р. Повноваження виступати гарантувальною організацією, що видає в Україні книжки (карнети) А.Т.А., надано Торгово-промисловій палаті України (ТТП України). ТПП України може делегувати повноваження щодо видачі книжок (карнетів) А.Т.А. регіональним торгово-промисловим палатам, залишаючись при цьому єдиною гарантувальною організацією в Україні. Із вступом ТПП України до міжнародної мережі гарантувальних асоціацій Україна з 1 березня 2008 р. стала повноправним членом міжнародної системи А.Т.А. й запровадила на своїй митній території обіг карнетів А.Т.А. При цьому декларант вирішує чи скористатися йому карнетом А.Т.А. чи пройти процедури митного оформлення товарів за національними правилами країн призначення і транзитних країн.

Вид заходу гарантування доставки товарів, що перебувають під митним контролем, до митного органу призначення вибирає власник товарів або уповноважена ним особа. Відповідно до статті 307 Митного кодексу України від 13 березня 2012 р. фінансові гарантії поділяють на два види: гарантія, що надається у вигляді документа гарантом; грошова застава, що передбачає внесення коштів на відповідний рахунок або в касу митного органу.

Це відрізняється від норм Положення Кабінету Міністрів України «Про надання фінансових гарантій митним органам незалежними фінансовими посередниками щодо обов’язкової доставки товарів до митниць призначення» від 4 жовтня 1996 р. № 1216, де передбачено застосування страхування фінансової відповідальності перевізника, що здійснюється на підставі страхового поліса української страхової компанії, гарантійного листа вітчизняного банку, грошової застави. Згідно із статтею 314 Митного кодексу України гарантом може бути:

– банківська установа, яка надає гарантії безпосередньо або може застосовувати їх як фінансове забезпечення гарантій, що надаються митним органам незалежними фінансовими посередниками;

– незалежний фінансовий посередник (НФП) – юридична особа, створена у формі повного або командитного товариства.

Щоб отримати статус гаранта необхідно виконати досить жорсткі вимоги:

– банківські установи повинні мати відповідну ліцензію (дозвіл, витяг з реєстру) НБУ. Інші юридичні особи повинні мати відповідні укладені угоди з банками та/або страховими компаніями щодо фінансового забезпечення гарантій;

– мати досвід банківської чи іншої фінансової діяльності не менше п’яти років;

– мати доведену за останні три календарних роки платоспроможність, що забезпечує виконання платіжних зобов’язань перед державним бюджетом;

– до банківських установ протягом останніх трьох календарних років не повинні застосовуватися НБУ заходи впливу;

– не мати збитковості за останні три календарних роки (крім банківських установ);

– не мати заборгованості зі сплати податків і зборів до бюджетів усіх рівнів;

– мати можливість формувати в повному обсязі грошові резерви для відшкодування можливих втрат у розмірі суми всіх одночасно наданих митним органам фінансових гарантій;

– не мати заборгованості перед митними органами за попередньо наданими гарантіями;

– мати електронну систему накопичення і обміну інформацією з митними органами, що забезпечує захист цієї інформації від несанкціонованого використання, копіювання та/або модифікації.

Нині їх виконати змогли лише два НФП повне товариство «Велта П.М.С.Г. Гарант-Сервіс» та командитне товариство «Донтрансгрант і компанія».

НФП є посередниками між власниками (перевізниками) товару та страховиками. Крім цих компаній з проханням визнати їх НФП до центрального митного органу свого часу зверталися підприємство з іноземними інвестиціями «Альфа-Еко» (м. Київ) та державна судноплавна компанія «Укрферрі» (м. Одеса). Проте вони не отримали статусу гаранта, оскільки постановою Кабінету Міністрів України від 4 жовтня 1996 р. № 1216 встановлено, що підприємства з іноземними інвестиціями не відповідають вимогам щодо форми реєстрації НФП. Фінансові гарантії у формі гарантійного листа банку та договору страхування фінансової відповідальності перевізника застосовують лише як «фінансове забезпечення гарантій, що надаються митним органам незалежними фінансовими посередниками».

При страхуванні фінансової відповідальності перевізника, з одного боку, останній отримує дозвіл держави на переміщення товарів митною територією України відповідно до умов зазначеного митного режиму, а з іншого боку, держава в особі митного органу отримує зобов’язання страховика щодо відшкодування збитків Державному бюджету України при настанні страхового випадку – непостачанні перевізником товарів до митниці призначення. Економічним інтересом держави при здійсненні страхування фінансової відповідальності перевізника є захист власних фіскальних інтересів, оскільки при непостачанні товарів перевізником до митниці призначення Державний бюджет України не отримає певної суми митних податків. Економічним інтересом перевізника (власника) товару є отримання дозволу митних органів на переміщення товарів митною територією України.

Разом з тим питанням страхування фінансової відповідальності перевізника щодо постачання товарів до митниці призначення як різновиду страхування кредитів довіри приділялося недостатньо уваги. Єдиним джерелом,

де про це згадується, є монографія М.С. Клапківа «Страхування фінансових ризиків». Проте спочатку в ній зазначається, що страхування сплати податків до бюджету належить до гарантійного страхування [3, с. 209], а потім що це особливий вид страхування кредитів довіри [3, с. 307]. На нашу думку, страхування фінансової відповідальності перевізника є видом страхування кредитів довіри, оскільки держава довіряє перевізнику (власнику товару), що він виконає певні умови певного митного режиму. У результаті Державний бюджет України не втрачатиме податкових надходжень.

При неотриманні об'єктивних даних про місцезнаходження вантажу та за відсутності обставин, що не є гарантійним випадком, митний орган надсилає повідомлення до Єдиної автоматизованої інформаційної системи (ЄАІС) митних органів про те, що товар не доставлено. Протягом двох годин це повідомлення ЄАІС митний орган надсилає до незалежного фінансового посередника. Після уточнення обставин страхового випадку разом з представником НФП протягом двох днів митниця відправлення складає Акт про настання гарантійного випадку та надсилає його разом з вимогою щодо сплати митного боргу до Державного бюджету України. Не пізніше п'ятого банківського дня після дати отримання від митниці відправлення оригіналів акту та вимоги НФП перераховує суму митного боргу за вказаними у вимозі реквізитами. Відповідно до наказу Державної митної служби України «Про затвердження примірного зразку Генеральної Угоди про надання фінансових гарантій митним органам щодо обов'язкової доставки товарів в митниці призначення» від 24.11.2008 № 1299 у випадку неперерахування суми митного боргу в зазначений термін митний орган має право перевести цю суму з депозитного рахунка НФП на власний депозитний рахунок для подальшого здійснення розрахунків з Державним бюджетом України, про що одночасно повідомляє НФП.

На нашу думку, до особливостей страхування фінансової відповідальності перевізника товарів у зовнішньоторговельних операціях належать такі:

– його виникнення пов'язано із моральними ризиками у системі податкових відносин;

– цей вид страхування є проявом та переплетінням страхових, кредитних та податкових і бюджетних відносин;

– виникнення грошових перерозподільчих відносин зумовлено наявністю страхового ризику, який полягає в невиконанні перевізником фінансових зобов'язань перед митними органами щодо сплати до Державного бюджету України певної суми митних платежів або дотримання умов певного митного режиму;

– страховим випадком є невиконання перевізником зобов'язань щодо постачання товарів до митниці призначення, внаслідок чого Державний бюджет України втрачає певну суму податкових надходжень;

– відповідальність страховика та НФП має строковий характер, оскільки, з одного боку, термін окремих митних режимів регламентований, з іншого боку, процедура митного оформлення визначена в часі. Цілком справедливо, що й термін взаємовідносин страхувальника та страховика визначається страховим договором;

– страховою сумою є розмір імпортних митних платежів, що підлягають сплаті до Державного бюджету України;

– це монополізований вид страхування.

Переваги страхування фінансової відповідальності перевізника порівняно з іншими видами гарантування доставки товарів до митниці призначення такі: грошовий депозит на митниці відволікає оборотні кошти перевізника; книжка МДП вимагає членства в АСМАП, оплати щорічних внесків; митний супровід вантажу дорожчий, у середньому понад 1 дол. США за 1 км супроводу [6].

Можливості отримання страховою компанією статусу незалежного фінансового посередника в Україні стримуються тим, що згідно з Роз'ясненням Президії Вищого арбітражного суду України від 6 жовтня 1994 р. № 02-5/706 чинне законодавство не передбачає солідарної відповідальності боржника і гаранта. Отже, митні органи мають право у претензійно-позовному порядку вимагати від банку-гаранта чи страхової компанії сплати заборгованості перевізника лише в разі неплатоспроможності перевізника. Це не забезпечує повною мірою досягнення основної мети фінансових гарантій: безумовності та своєчасності надходження коштів до Державного бюджету України у разі невиконання перевізником-порушником узятих зобов'язань щодо транзиту. Згідно з п. 1 статті 25 Закону України «Про страхування» страховик має право відмовити у виплаті відшкодування в разі навмисних дій страхувальника, спрямованих на настання страхового випадку [7]. Якби недоставлення транзитних підакцизних товарів до митниці призначення було навмисним, митники не могли б домогтися безумовної сплати страхового відшкодування на користь Державного бюджету України.

З огляду на перспективи більш тісної інтеграції України до ЄС, у перспективі можливе витіснення книжки МДП європейським спрощеним аналогом - формою Т1 з одночасним розширенням ринку вживання фінансових гарантій до рівня, що займають зараз книжки МДП. З іншого боку, митні платежі залишаються вагомим та стабільним джерелом надходжень Державного бюджету України. Таким чином, для страхових компаній надання послуг страхування фінансової відповідальності перевізника товарів щодо доставки товарів у митниці призначення є досить перспективним напрямком розвитку. Особливо це буде ефективним із отриманням страховиком статусу незалежного фінансового посередника.

Список використаних джерел:

1. *Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show?nreg=43515&find=1&text=%E3%E0%F0%E0%ED%F2%B3%FF&x=5&y=5*
2. *Вітлінський В.В. Джерела та види податкових ризиків, їх взаємозв'язок / В.В. Вітлінський, О.М. Тимченко // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 133–139.*
3. *Клапків М.С. Страхування фінансових ризиків: монографія / М.С. Клапків. – Тернопіль : Екон. думка, Карт-бланш, 2002. – 570 с.*
4. *Бюджетна система України та Євросоюзу : монографія / С.О. Булгакова, О.І. Барановський, В.Г. Барановська, С.В. Волосович та ін. ; за ред. А.А. Мазаракі. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 409 с.*
5. *Митний кодекс України від 13.03.2012 № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17*
6. *Види гарантій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://privatbank.ua/ html/4_2_3_2u.html*
7. *Про страхування : Закон України від 07.03.1996 № 85/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/85/96-вр*

ДОСЛІДЖЕННЯ СУЧАСНОГО СТАНУ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ

О.В. НЕІЗВЕСТНА

кандидат економічних наук,доцент, доцент доцент кафедри фінансів та банківської справи , Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського, м. Кривий Ріг, Україна

Ефективне виконання органами місцевого самоврядування покладених на них функцій і завдань можливо лише за умови достатнього обсягу фінансових ресурсів, що перебувають у їх розпорядженні. У сучасному світі реальні фінансові можливості місцевих органів влади значно обмежуються, що, у свою чергу, є гальмівним фактором демократичних перетворень у державі. Діюча система акумулювання доходів бюджетів України характеризується низьким рівнем частки власних доходів місцевих бюджетів, що відображається нарощуванням обсягів міжбюджетних трансфертів. У зв'язку з цим виникає необхідність у поглибленому дослідженні проблем механізму формування доходів місцевих бюджетів.

Дослідженням теоретичних і практичний аспектів формування доходів

місцевих бюджетів займалися такі вчені-економісти, як О.П. Кириленко, І.О. Кулик, І.О. Луніна, Ю.В. Пасечник, В. Пилипів, Л. Сиба, С. Слухай, та ін. Високо оцінюючи внесок зазначених авторів у дослідження проблем акумулювання доходів місцевих бюджетів, зауважимо, що поруч із існуючими напрацюваннями є цілий ряд аспектів, які вимагають додаткового висвітлення, зокрема питання впровадження механізмів бюджетної децентралізації, оскільки фінансові можливості місцевих органів влади все ще значно обмежені.

В умовах економічного зростання і зміцнення фінансового стану держави, незалежності органів місцевого самоврядування у здійсненні покладених на них функцій і виконанні власних і делегованих повноважень, особливе місце належить місцевим бюджетам як фінансовій базі їх функціонування. Крім того зростає їх значення у проведенні регіональної економічної політики та вирішенні соціальних питань.

Кожен вчений трактує термін «доходи місцевих бюджетів» по-різному. Так, наприклад, на думку Ю.В. Пасічника, як окрема економічна категорія, доходи місцевих бюджетів виражають сферу економічних відносин суспільства, яка пов'язана з формуванням, розподілом та використанням фінансових ресурсів регіонального рівня і використовується місцевими органами влади для забезпечення поточних і перспективних завдань розвитку регіону [2].

У Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» зазначається, що доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок власних, визначених законом, джерел та закріплених у встановленому порядку загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів [3].

В.О. Кулик стверджує, що, доходами бюджету є кошти, що надходять у постійне користування на безповоротній основі, які забезпечують стабільність бюджету і фінансування його видатків [1].

Місцеві бюджети виконують особливу роль у кожній унітарній країні тому, що вони є фінансовою основою місцевого самоврядування. За рахунок коштів місцевих бюджетів фінансуються найбільш значні заходи держави в галузі освіти, охорони здоров’я, соціального захисту, тобто здійснюються всі ті витрати, які зачіпають інтереси широких верств населення.

Крім того бюджети є одним з важелів, за допомогою якого проводиться перерозподіл валового внутрішнього продукту, в першу чергу, серед окремих соціальних груп населення та територій. І тому, наскільки раціонально побудована система місцевих бюджетів, залежить ефективність функціонування усієї бюджетної системи, успішне здійснення фінансової політики.

Нинішній стан економіки України характеризується поступовим збільшенням диференціації рівнів економічного і соціального розвитку регіонів та обсягів податкових і неподаткових доходів, які надходять до бюджетів. Найбільше значення у формуванні доходів місцевих бюджетів мають податкові надходження і, перш, за все податок на прибуток підприємств, які належать до

комунальної форми власності, прибутковий податок з громадян, платежі за користування природними ресурсами (плата за воду, плата за землю, тощо).

Не зважаючи на досить значний перелік місцевих податків та зборів, вони не відіграють значної фіскальної ролі у формуванні місцевих бюджетів. Як правило їх питома вага складає до 10% сукупних доходів місцевих бюджетів України. Для бюджетів більшості областей країни характерною є висока питома вага в доходах бюджетних трансфертів.

З року в рік місцеві бюджети набувають дедалі більшої ваги як за обсягом фінансових ресурсів держави, так і щодо розв'язання соціально-економічних проблем регіонів де проживає переважна частина населення України.

В Україні кількість місцевих бюджетів чи не найбільша в Європі. Так, станом на 01.01.2016 р., кількість місцевих бюджетів нараховувала понад 11800, з них :

- сільські і селищні – понад 8000;
- обласні – 24;
- бюджети міст загальнодержавного і обласного підпорядкування – 223;
- районні та міст районного підпорядкування 2753.

Обсяги фінансових ресурсів, які перебувають у розпорядженні місцевих органів влади, постійно зростають про що свідчать дані таблиці 1.

Таблиця 1.

Обсяги доходів місцевих бюджетів у 2014-2016 роках*

Роки	Доходи місцевих бюджетів, млн. грн.		Частка у ВВП, %
	без урахування трансфертів	з урахуванням трансфертів	доходів без урахування трансфертів
2014	101 177	231 702	5,7
2015	120 480	294 460	6,1
2016	170 748	366 143	7,2

Джерело: складено автором на основі [5].

Як свідчать наведені у таблиці 1 дані, на протязі 2014-2016 років в Україні спостерігається стійка тенденція зростання ролі доходів місцевих бюджетів у перерозподілі ВВП. Слід зазначити, що частка доходів місцевих бюджетів у ВВП європейських країн становить в середньому 13,6% [6, с. 94]. Привертає увагу той факт, що в країнах Західної Європи, рівень перерозподілу ВВП через місцеві бюджети значно різниться. Так, в Данії він становить майже 1/3 ВВП (32,0%), а в Чехії – 8,4%. Отже, рівень перерозподілу ВВП через місцеві бюджети у вказаних європейських країнах свідчить про стан децентралізації управління фінансовими ресурсами. Чим більша частка доходів місцевих бюджетів у ВВП, тим вищий рівень децентралізації в країні. Фінансова децентралізація забезпечує більш ефективне надання локальних послуг, оскільки на рівні місцевої влади витрати будуть меншими за рахунок скорочення адміністративних витрат та витрат на поточний контроль.

Простежити динаміку зростання обсягів доходів місцевих бюджетів за 2014-2016 рр. можна на рис. 1.

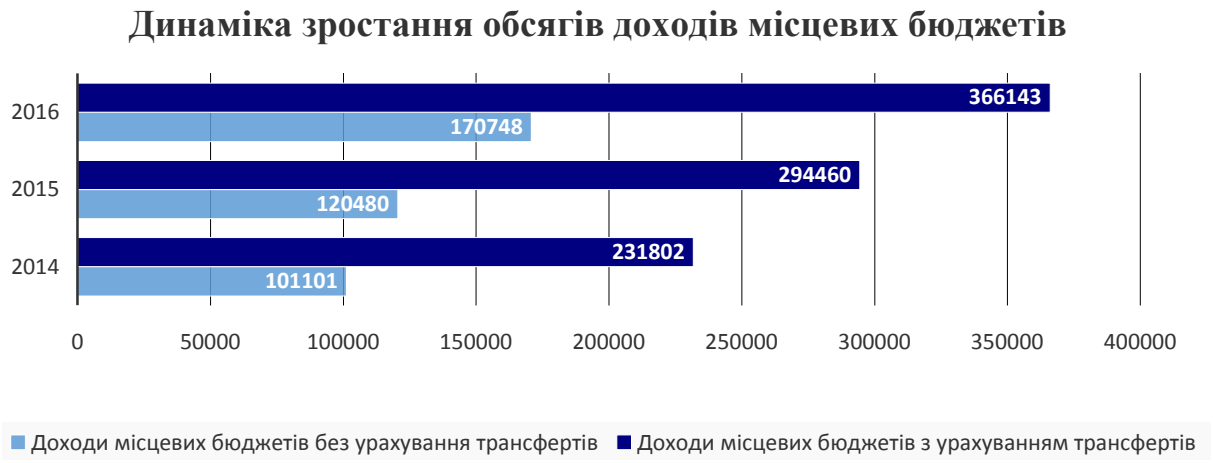


*Рис.1. - Динаміка зростання обсягів доходів місцевих бюджетів за 2014-2016 рр., млн. грн.**

Джерело: складено автором на основі [5]

Дані рисунку 1 свідчать, що починаючи з 2014 року спостерігається тенденція зростання доходів місцевих бюджетів як з урахуванням трансфертів, так і без них. Так, доходи з урахуванням трансфертів у 2015 році зросли на 62658 млн. грн. в порівнянні з 2014 р., а в 2016 році зросли на 71683 млн. грн. в порівнянні з 2015 р. Що стосується доходів без урахування трансфертів, то простежується схожа динаміка. У 2016 році вони складають 170748 млн. грн., що на 50268 млн. грн. більше ніж у 2015 році.

Виконання дохідної частини місцевих бюджетів характеризують дані, що наведені у таблиці 2.

Таблиця 2

Обсяг надходжень місцевих бюджетів України (без урахування міжбюджетних трансфертів) за 2014—2016 роки (млн. грн.)*

Фонди	Роки			
	2014	2015	2016	
	Факт	Факт	Факт	Виконання в порівнянні із запланованою величиною на 2016 р., %
Загальний фонд	80320,1	101574,7	146648,3	110,7
Спеціальний фонд	20857,5	18887,0	24099,6	110,1

Загалом	101177,2	120461,7	170747,9	110,6

Джерело: складено автором на основі [5].

Як свідчать дані таблиці 2, до загального та спеціального фондів місцевих бюджетів без урахування міжбюджетних трансфертів у 2016 році надійшло 170,7 млрд. грн, що на 50,2 млрд. грн, або на 41,7% більше, ніж у 2015 році. Річний план доходів, затверджений місцевими радами, виконано на 110,6%.

Заслуговує на увагу аналіз частки місцевих бюджетів у доходах Зведеного бюджету України (табл. 3).

Таблиця 3

Частка місцевих бюджетів у доходах Зведеного бюджету України, %*

Рік	Доходи Зведеного бюджету України, млрд. грн.	Доходи місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів), млрд. грн.	Частка місцевих бюджетів у Зведеному бюджеті України, %
2009	273,1	71,2	26,0
2010	314,5	80,5	25,6
2011	398,6	86,7	21,8
2012	445,4	100,8	22,6
2013	442,8	105,2	23,8
2014	455,9	101,1	22,2
2015	652,0	120,5	18,5
2016	616,3	170,7	27,7

Джерело: складено автором на основі [5].

Як бачимо, протягом 2009-2016 рр. частка місцевих бюджетів у Зведеному бюджеті України не перевищує 28%, що засвідчує низьку ступінь участі місцевого самоврядування в розв'язанні проблем розвитку регіонів. Однак, як позитивне слід зазначити зростання ролі доходів місцевих бюджетів у доходах Зведеного бюджету у 2016 р. Важливим напрямом розв'язання проблем фінансового забезпечення місцевих бюджетів є посилення зв'язку між соціально-економічним і бюджетним плануванням адміністративно-територіальних одиниць. На формування доходів місцевих бюджетів має впливати соціально-економічна ситуація на території місцевого самоврядування та виконання програм розвитку адміністративно-територіальних одиниць. В Україні до 2014 р. відсоток дотаційності місцевих бюджетів становив 96,3%, а донорами було 3,7% місцевих бюджетів. З 2014 року, якщо порівнювати з 2016 роком, кількість дотаційних бюджетів знизилася на 23,8%. У свою чергу, обсяг бюджетів-донорів наразі становить 16,2%, тобто відбулося їх зростання на 12,5%. Удосконалення процесів формування доходів місцевих бюджетів сприятиме підвищенню рівня їх фінансової забезпеченості та зменшенню частки міжбюджетних трансфертів, що, у свою чергу, сприятиме зведенню до мінімуму кількості дотаційних бюджетів.

Розглянемо, як формувалася дохідна частина місцевих бюджетів у 2014-2016 рр. (табл. 4).

Таблиця 4

Аналіз динаміки та структури доходів місцевих бюджетів за 2014 –2016 рр.*

Показник	Станом на 31.12.2014 р.		Станом на 31.12.2015 р.		Відхилення		Станом на 31.12.2016 р.		Відхилення	
	сума, млн. грн..	питома вага, %	сума, млн. грн..	питома вага, %	абсо-лютне	у пи-томій вазі	сума, млн. грн..	питома вага, %	абсо-лютне	у пи-томій вазі
Податкові надходження	87334	86,38	98218	81,52	10884	-4,86	146903	86,03	48658	4,51
Неподаткові надходження	12258	12,12	20148	16,72	7890	4,60	21860	12,80	1712	-3,92
Інші	1510	1,50	2114	1,76	604	0,26	1985	1,17	-129	-0,59
Разом доходів без урахування трансфертів	101177	100,00	120480	100,00	10379	-	170748	100,00	50268	-
Міжбюджетні трансферти	130525	56,37	173980	59,08	43455	2,71	195395	53,37	21415	-5,71
Разом	231702	100,00	294460	100,00	73136	-	366143	100,00	71683	-

Джерело: складено автором на основі [5].

Як свідчать дані таблиці 4, фінансову основу здійснення органами місцевого самоврядування власних повноважень становлять податкові надходження, що за своєю природою пов’язані з територією відповідної адміністративно-територіальної одиниці. Протягом 2014-2016 рр. їх питома вага в структурі доходів місцевих бюджетів не падає нижче 81%. Як негативне, слід відмітити послаблення ролі неподаткових надходжень до місцевих бюджетів у 2016 році в порівнянні із 2015 р.. Викликає певне занепокоєння збільшення в абсолютному виразі обсягів міжбюджетних трансфертів, проте їх значимість у доходах місцевих бюджетів падає. Абсолютне збільшення обсягів пов’язано з тим, що за порівняно постійних обсягів власних надходжень місцевих бюджетів весь час є потреба в підвищенні оплати праці працівників бюджетної сфери, що враховується Міністерством фінансів України при визначенні дотацій на вирівнювання місцевих бюджетів.

Певних змін зазнала структура доходів місцевих бюджетів, насамперед через збільшення частки податкових надходжень, зумовлене зростанням таких

видів доходів, як податок на доходи фізичних осіб (+0,7 в. п.), місцеві податки і збори (+1,0 в. п.) та інші податкові надходження (+1,0 в. п.). Відповідно скоротилася частка неподаткових надходжень- на 4,5 в. п., до 13,9%. (рис. 2).

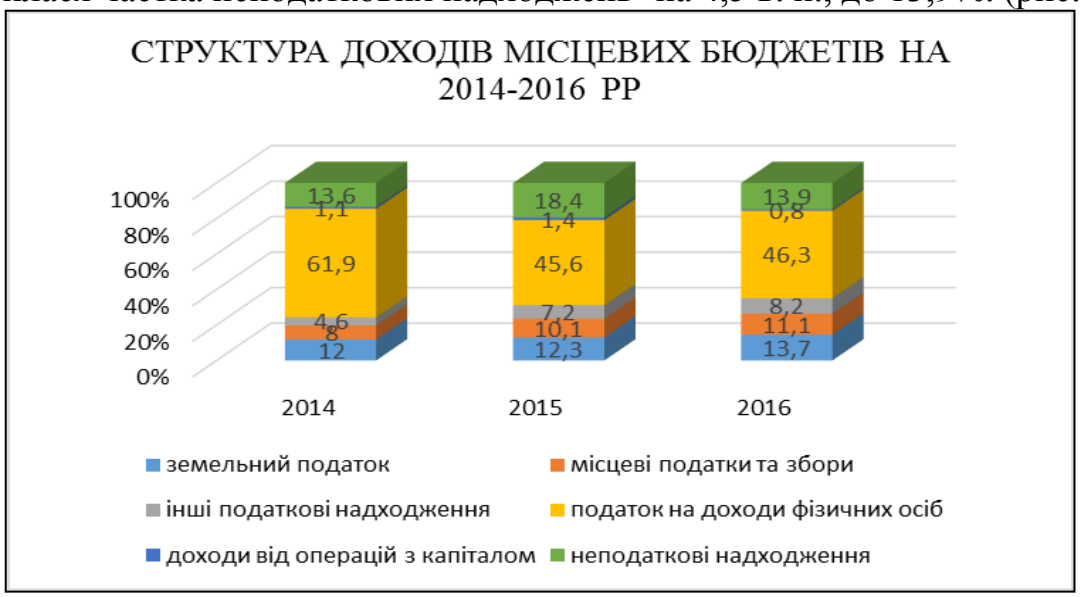


*Рис.2. Структура доходів місцевих бюджетів за 2014-2016 рр.**
Джерело: складено автором на основі [5].

Існує також проблема значної диференціації податкових надходжень місцевих бюджетів (без міжбюджетних трансфертів) у розрізі регіонів України у розрахунку на одну особу наявного населення (табл. 5).

Таблиця 5

Податкові надходження до місцевих бюджетів у розрізі регіонів України за 2014-2015 рр.*

Регіон	Надходження до місцевих бюджетів (без трансфертів) на одну особу, грн.		Темп зростання, %
	2014 рік	2015 рік	
Вінницька область	1616,0	2359,0	146,0
Волинська область	1257,2	2118,2	168,5
Дніпропетровська область	3103,4	4041,9	130,2
Донецька область	2070,3	1656,3	80,0
Житомирська область	1624,4	2208,5	136,0
Закарпатська область	1085,2	1644,4	151,5
Запорізька область	2368,2	3182,5	134,4
Івано-Франківська область	1280,0	1859,8	145,3
Київська область	2453,6	3549,1	144,6

Кіровоградська область	1870,5	2475,5	132,3
Луганська область	1351,6	977,5	72,3
Львівська область	1690,4	2528,1	149,6
Миколаївська область	1855,3	2533,5	136,6
Одеська область	1989,9	2899,3	145,7
Полтавська область	2432,7	3335,5	137,1
Рівненська область	1404,1	1901,4	135,4
Сумська область	1761,0	2429,8	138,0
Тернопільська область	1122,0	1742,4	155,3
Харківська область	2147,1	2888,6	134,5
Херсонська область	1392,4	2133,4	153,2
Хмельницька область	1522,0	2259,7	148,5
Черкаська область	1821,8	2559,2	140,5
Чернівецька область	1116,8	1819,8	163,0
Чернігівська область	1640,1	2316,0	141,2
м. Київ	4080,8	7754,6	187,6

Джерело: складено автором на основі [5].

Так, як свідчать дані таблиці 5, розрив між мінімальними та максимальними рівнями надходжень по доходах на одну особу склав у 2015 році — 7,8 рази (м. Київ та Луганська область).

Рівень надходжень у розрахунку на одну особу менше середнього значення по країні спостерігається у 13 регіонах. Найнижчі показники мають Луганська, Закарпатська, Донецька, Тернопільська, Чернівецька, Івано-Франківська, Рівненська, Волинська, Херсонська, Житомирська, Хмельницька, Чернігівська та Вінницька області [5].

Реформою місцевого самоврядування передбачено передачу значної частини повноважень центрального уряду на територіальні рівні. Щоб забезпечити місцеві громади та органи влади достатніми фінансами для виконання розширених повноважень, до Бюджетного кодексу України було внесено низку змін та доповнень [7]. Однією із ключових трансформацій, запущених владою ще в 2014 році, стала реформа місцевого самоврядування. В її рамках передбачається переглянути напрями, механізми, строки формування територіальної організації влади, підвищити якість та доступність публічних послуг, перебудувати бюджетно-фінансові відносини держави та територіальних громад.

Разом із бюджетною децентралізацією реформою також передбачено створення Державного фонду регіонального розвитку. До його повноважень віднесено фінансування інвестиційних проектів розвитку територіальних громад, що мають на меті розвиток регіонів, створення інфраструктури

індустріальних та інноваційних парків і відповідають пріоритетам, визначеним у Державній стратегії регіонального розвитку та відповідних стратегіях розвитку регіонів [8].

Порівнюючи суми коштів, що надійшли до бюджетів різних рівнів у 2016 році проти 2015 року, слід відзначити такі тенденції (рис. 3.):

—доходи місцевих бюджетів без міжбюджетних трансфертів від уряду зросли на 50,3 млрд. грн.

—доходи місцевих бюджетів у вигляді міжбюджетних трансфертів від уряду зросли на 21,5 млрд. грн;

—доходи державного бюджету, яким розпоряджається уряд, зросли на 22,6 млрд. грн.

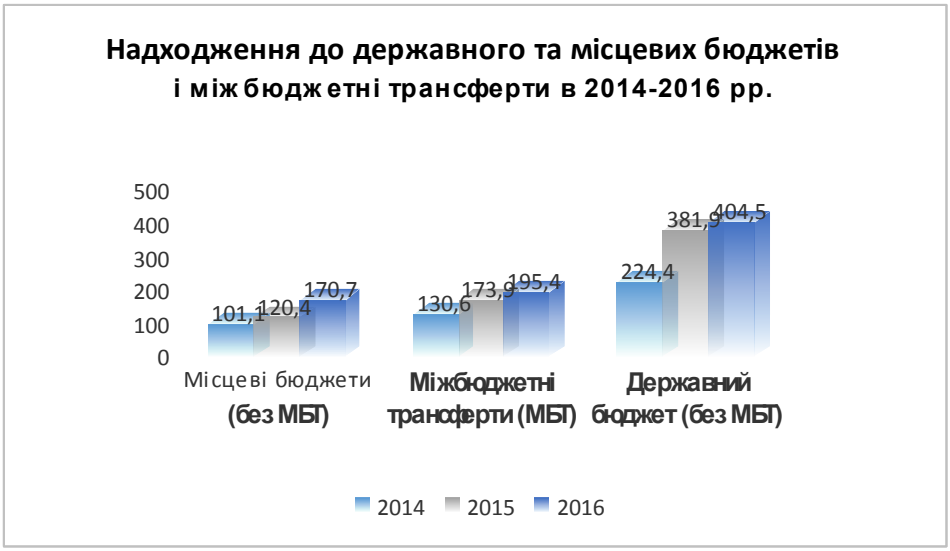


*Рис.3. Надходження до державного та місцевих бюджетів і міжбюджетні трансферти в 2014—2016 рр., млрд. грн.**

Джерело: складено автором на основі [5].

Динаміка щорічних надходжень бюджетів протягом трьох років продемонструвала досить стрімке зростання. Певні зміни структура доходів бюджетів зазнала насамперед через збільшення податкових надходжень, зумовлених зростанням таких видів доходів, як податок на доходи фізичних осіб, місцеві податки і збори.

Існує розмежування надходжень місцевих бюджетів як з міжбюджетними трансфертами, так і без них, у розрізі регіонів України (табл. 6, 7). Так, розрив між мінімальними та максимальними рівнями надходжень по доходах до загального фонду склав у 2016 році — до 30 мільярдів (у Київській області рівень надходжень складає 34,1 млрд., а у Луганській 5,8 млрд.) (табл. 6). Рівень надходжень до спеціального фонду найвищій у Київській області, який складає 4,5 мільярди грн., а найнижчий у Тернопільській - 327 мільйонів грн.. Загалом

найнижчі показники мають Луганська, Чернівецька, Херсонська та Кіровоградська області.

Таблиця 6

Довідка про виконання місцевих бюджетів за доходами станом на 31.12.2016 р. (з урахуванням трансфертів з державного бюджету), грн., коп. [5]

№ п/п	Назва території	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
1	Вінницька	13 400 059 358,08	904 191 265,77	14 304 250 623,85
2	Волинська	8 969 476 549,79	553 600 821,65	9 523 077 371,44
3	Дніпропетровська	30 040 592 257,08	2 430 533 817,58	32 471 126 074,66
4	Донецька	16 025 810 656,09	1 949 558 463,78	17 975 369 119,87
5	Житомирська	10 804 414 301,23	415 089 108,00	11 219 503 409,23
6	Закарпатська	9 761 264 152,07	360 882 021,39	10 122 146 173,46
7	Запорізька	15 714 793 575,76	1 000 499 255,40	16 715 292 831,16
8	Івано-Франківська	11 685 449 616,03	629 146 643,68	12 314 596 259,71
9	Київська	16 149 591 354,94	1 298 318 906,57	17 447 910 261,51
10	Кіровоградська	8 433 546 447,12	377 115 003,13	8 810 661 450,25
11	Луганська	5 863 491 558,04	490 258 926,38	6 353 750 484,42
12	Львівська	21 380 093 697,85	1 967 531 986,61	23 347 625 684,46
13	Миколаївська	9 469 459 916,56	462 754 221,92	9 932 214 138,48
14	Одеська	19 252 130 828,70	1 527 732 853,42	20 779 863 682,12
15	Полтавська	13 880 326 507,50	819 302 546,28	14 699 629 053,78
16	Рівненська	10 083 287 726,92	356 221 377,01	10 439 509 103,93
17	Сумська	9 975 444 050,10	396 994 730,85	10 372 438 780,95
18	Тернопільська	9 019 377 346,57	327 832 608,52	9 347 209 955,09
19	Харківська	21 629 021 653,71	1 283 839 050,67	22 912 860 704,38
20	Херсонська	8 105 739 093,83	458 437 733,35	8 564 176 827,18

21	Хмельницька	10 936 247 444,21	591 707 875,20	11 527 955 319,41
22	Черкаська	10 946 941 169,00	550 956 796,83	11 497 897 965,83
23	Чернівецька	6 981 786 415,81	643 864 108,32	7 625 650 524,13
24	Чернігівська	8 717 727 420,09	416 138 891,61	9 133 866 311,70
25	м. Київ	34 128 412 475,58	4 473 639 238,72	38 602 051 714,30
Всього		**341 354 485 572,66**	**24 686 148 252,64**	**366 040 633 825,30**

Таблиця **7**

Довідка про виконання місцевих бюджетів за доходами станом на 31.12.2016 р. (без урахування міжбюджетних трансфертів) грн., коп. [5]

№ п/п	Назва території	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
1	Вінницька	4 755 144 074,55	896 088 279,70	5 651 232 354,25
2	Волинська	2 542 496 800,04	549 752 010,53	3 092 248 810,57
3	Дніпропетровська	16 032 654 524,66	1 911 993 582,91	17 944 648 107,57
4	Донецька	6 799 717 255,67	1 949 558 463,78	8 749 275 719,45
5	Житомирська	3 606 649 369,18	415 089 108,00	4 021 738 477,18
6	Закарпатська	2 754 281 199,46	352 607 656,94	3 106 888 856,40
7	Запорізька	7 689 502 209,26	988 431 476,76	8 677 933 686,02
8	Івано-Франківська	3 033 445 084,52	629 146 643,68	3 662 591 728,20
9	Київська	7 925 561 643,71	1 298 318 906,57	9 223 880 550,28
10	Кіровоградська	3 186 952 126,28	377 115 003,13	3 564 067 129,41
11	Луганська	1 988 888 024,48	490 258 926,38	2 479 146 950,86
12	Львівська	8 089 428 510,57	1 866 960 186,61	9 956 388 697,18
13	Миколаївська	3 875 998 795,63	462 754 221,92	4 338 753 017,55
14	Одеська	9 235 428 600,74	1 527 732 853,42	10 763 161 454,16
15	Полтавська	6 132 343 527,38	799 086 846,28	6 931 430 373,66
16	Рівненська	2 783 714 160,27	338 777 054,01	3 122 491 214,28
17	Сумська	3 601 950 186,04	396 994 730,85	3 998 944 916,89
18	Тернопільська	2 243 759 919,45	327 832 608,52	2 571 592 527,97
19	Харківська	10 020 793 757,96	1 283 839 050,67	11 304 632 808,63

20	Херсонська	2 841 576 036,38	458 437 733,35	3 300 013 769,73
21	Хмельницька	3 578 119 322,34	591 707 875,20	4 169 827 197,54
22	Черкаська	4 099 692 006,21	550 956 796,83	4 650 648 803,04
23	Чернівецька	1 886 065 980,16	643 864 108,32	2 529 930 088,48
24	Чернігівська	3 234 634 172,66	416 138 891,61	3 650 773 064,27
25	м. Київ	24 709 480 642,98	4 473 639 238,72	29 183 119 881,70
Всього		**146 648 277 930,58**	**23 997 082 254,69**	**170 645 360 185,27**

Сьогодні удосконалення механізму формування доходів місцевих бюджетів неможливе без зміни підходів до організації і проведення бюджетного процесу, який полягає у запровадженні середньострокового планування доходів і переході від наявної форми утримання бюджетних установ до фінансування цільових середньострокових програм, в яких бюджетні кошти виділяються під конкретну мету.

Сучасною формою організації бюджетного процесу на сьогодні є програмно-цільовий метод, сутність застосування якого полягає в здійснені бюджетного процесу на центральному, галузевому і регіональному рівнях відповідно до програм, які зорієнтовані на досягнення мети і кінцевого результату.

Моніторинг програмних показників діяльності бюджетної сфери при застосуванні програмно-цільового методу дасть можливість оцінювати ефективність використання бюджетних коштів, досягнення мети при реалізації бюджетних програм. Важливе значення має удосконалення механізму формування доходів бюджету через встановлення стабільних ставок розподілу податкових надходжень між державним та місцевими бюджетами. Доопрацювання потребує чинне законодавство, адже оцінюючи вплив на формування доходів бюджету, можна стверджувати про його недосконалість та неадекватність теперішнім умовам господарювання, адже доходи бюджету в сучасних умовах не стали стабільними й передбачуваними як у цілому, так і в розрізі окремих джерел їх надходжень.

Прогноз, планування, виконання, контроль і моніторинг доходів бюджету й чинного законодавства мають відбуватися у межах єдиного механізму формування та функціонування доходів бюджету. За таких умов функціонування податкових зобов'язань, їх нарахування та мобілізація має стати основою мобілізації доходів місцевого бюджету як єдиного неподільного процесу формування доходів бюджету [4].

Таким чином, формування дохідної частини місцевих бюджетів відбувається у достатньо складних умовах. Незабезпечення фінансової автономії місцевого самоврядування, а саме обмеженість фінансових ресурсів і

нестабільність дохідних джерел стали актуальною і гострою проблемою. Існують різні джерела формування фінансових ресурсів, використовуючи які, органи місцевого самоврядування мають можливість поповнювати ними місцевий бюджет та виконувати покладені на них функції розвитку місцевих громад. Дослідження практики формування доходів місцевих бюджетів показало, що основним джерелом, за рахунок якого відбувається наповнення місцевих бюджетів, є податкові надходження. Неподаткові надходження не відіграють провідної ролі у фінансовому забезпеченні регіонів. Пріоритетами формування потужної фінансової бази регіонів мають стати подальший розподіл повноважень між центральними органами влади й органами місцевого самоврядування, пошук додаткових джерел формування доходів місцевих бюджетів, розширення дохідної бази місцевих бюджетів, а також удосконалення перерозподільних процесів у бюджетній системі.

Список використаних джерел:

1. *Кулик І.О. Шляхи удосконалення управління місцевими бюджетами / І.О. Кулик.: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/conf/2012-2/doc/2/11.pdf. — 22.04.2013.*
2. *Пасічник Ю.В. Бюджетна система України та зарубіжних країн: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Ю.В. Пасічник. — К.: Знання – Прес, 2008. — 670 с.*
3. *Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 №280/97-ВР.: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80.*
4. *Щербань О.Д. Напрями удосконалення формування доходів місцевих бюджетів / О.Д. Щербань // Вісник економіки транспорту і промисловості - 2013. - С. 74-79.*
5. *Офіційний сайт Державної Казначейської служби України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index*
6. *Петрушенко Ю.М. Новітні підходи до фінансування розвитку місцевих громад: від реконізму до р2р-кредитування / Ю. М. Петрушенко // Вісник Української академії банківської справи. – 2014. – № 1 (36). – С. 90–94.*
7. *Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. №2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: // www.zakon.rada.gov.ua*
8. *Луніна І.О. Розвиток бюджетної децентралізації в Україні: наукова доповідь / За ред. д.е.н. І.О. Луніної; НАН України, ДУ "Ін.-т екон. та прогнозув. НАН України". — К., 2016. — 70 с.*

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЯХ

М.Ф. ПЛОТНІКОВА
кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри інноваційного підприємництва та інвестиційної діяльності, Житомирський національний агроекологічний університет

Недостатній рівень зайнятості та організації дозвілля на сільських територіях, зокрема, сприяє появі таких соціальних проблем як зловживання тютюновими, алкогольними та іншими отруйними та шкідливими речовинами. Недостатній рівень фінансового забезпечення сімей знижує можливості селян щодо організації відпочинку та оздоровлення дітей, оплати відвідування занять у дитячо-юнацьких спортивних школах, позашкільних закладах освіти і виховання. Напрямом вирішення соціально-економічних питань розвитку територій України є реалізація концепції «Родова садиба», закріпленої у відповідному законопроекті, що реалізує принципи стійкості розвитку територій ((рис. 1) як системоутворюючий цілеспрямований механізм та каталізатор суспільних змін.

Проектом Закону України «Про родову садибу і родове поселення» передбачено законодавче закріплення права кожного повнолітнього громадянина України при бажанні отримати 1 га землі безоплатно, в постійне або довічне користування, без права продажу, з правом передачі лише в спадок. Якщо громадяни України, творці родових садиб, одружуються, то 1 га землі повертається державі (земля таким чином не стає об’єктом спекуляції. Державою накладається обов’язок засадити на ділянці не менше 30 % території неплодовими деревами з метою недопущення деградації ґрунтів та дотримуватися чинного екологічного законодавства. Ділянка під родовою садибою є неподільним цілісним природно-майновим комплексом, що не може бути переданий інакше як єдиним об’єктом [10, 11, 13, 15].

В Родовому поселенні як просторі, що об’єднує Роди, створюються передумови для будівництва доріг, шкіл, магазинів, облаштування спільних територій для занять спортом, відпочинку, формування засад діяльності територіальних громад та місцевого самоврядування, проведення свят, збереження національних обрядів і традицій, культурного спілкування, закладення нових традицій. В Родовому поселенні діяльність є більш свідомою в силу того, що його мешканці є однодумцями, тому задуми реалізуються за щасливого образу життя родин та, як наслідок, створення нової цивілізації. Майбутнє за країною, де кожна сім’я свідомо живе та створює свій простір Любові, перетворюючи свою ділянку землі у квітучий сад й розміщуючи свій Рід у здоровий та щасливий простір.

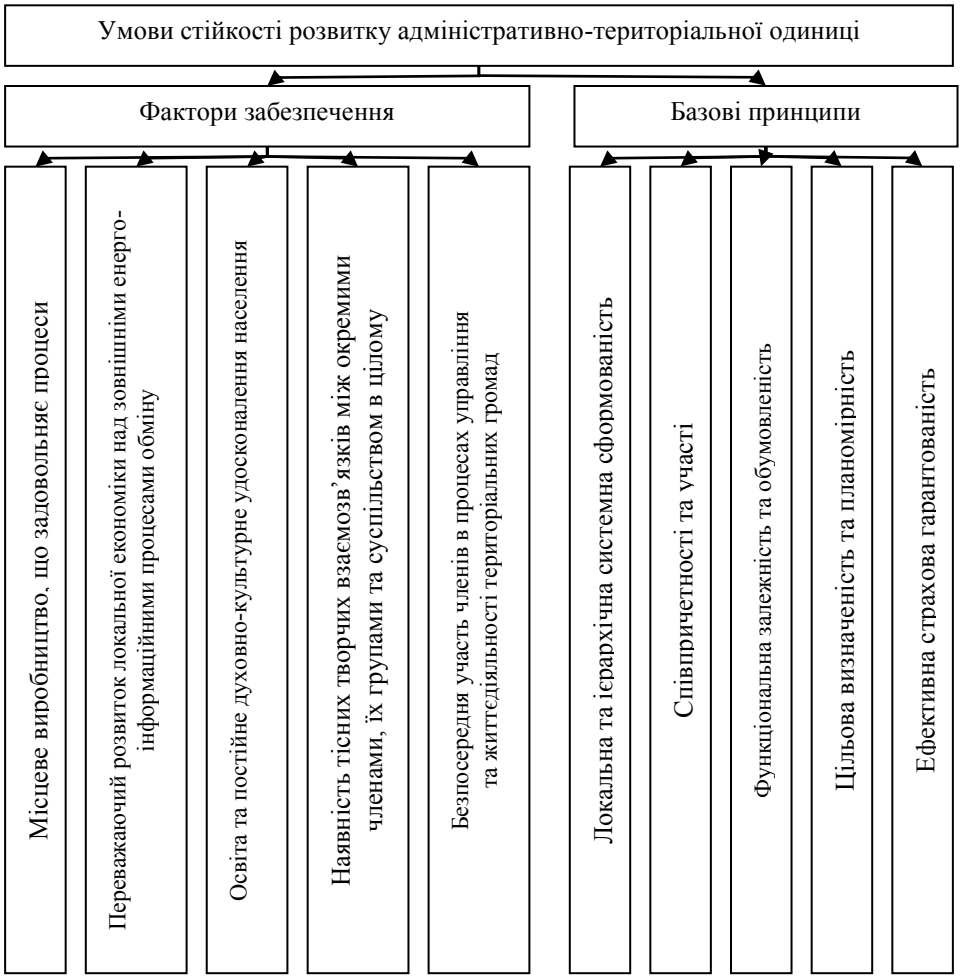


Рис. 1. Умови стійкості розвитку адміністративно-територіальної одиниці

Життя на природі дозволяє відновлювати здоров'я за рахунок природного екологічного харчування, вирощеного власними руками. Наявність джерел з чистою водою, свіже повітря, лікарські рослини, гриби та ягоди, що зростають поруч сповнюють людину життєдайною енергією. Фізична активність, можливість жити у власному ритмі, не відчуваючи впливу великих міст реалізує творчий потенціал особистості й здатність робити більше за коротший проміжок часу. Організація власного життя сприяє можливості відновлювати сили, а раціональні прийоми праці – не дозволяють втомлюватися. Життя на власній ділянці землі, на своїй Малій Батьківщині додає сил. Світова практика доводять, що довгожителі живуть подалі від великих промислових центрів. Такі особистості є працелюбними та оптимістичними, що реалізуються під час занять улюбленою справою.

Земля має здатність впливати на людину, що на ній працює в оздоровчому, світоглядному та рекреаційному значенні, в той же час вона активно реагує на потреби людини, її наміри та побажання. Життя на землі – це

можливість бути здоровим й жити в добробуті. Свого часу саме дачне будівництво знизило соціальну напруженість, сформувало засади суспільної самозайнятості, полегшило можливість вирішення питань продовольчої та економічної безпеки як окремих громадян, так і цілих родин.

В межах родових поселень активно вирішується питання освіти й виховання головним чином за рахунок впровадження біоадекватної методики (ноосферної освіти), а також відновлення роботи шкіл внаслідок підвищення рівня народжуваності в сільській місцевості, будівництва доріг, шкіл, дошкільних дитячих закладів, творчих майстерень, закладів культури та мистецтва. Творча складова та відповідальність за себе, свою родину, Малу Батьківщину спонукають до активної зайнятості та самозайнятості. Мешканці Родових поселень – це переважно молоді люди (середній вік 35±5 років), що мають переважно вищу освіту та широкий світогляд, займаються фізичним та духовним розвитком, відроджують національну історико-культурну спадщину, зокрема ремесла, обрядові свята тощо. Практика господарювання в Родових поселеннях налічує понад 150 напрямів та видів діяльності. Серед яких природні види діяльності (вирощування фруктів, овочів, грибів, зернових культур, тепличне господарство, насінництво та вирощування саджанців, квітництво, вирощування декоративних та лікарських рослин, всі види тваринництва, в тому числі рибництво та племінна справа, а також лісівництво), переробка, консервування та зберігання продуктів харчування; види діяльності, пов’язані з інформаційними технологіями, наукова діяльність (наукові дослідження в землеробстві та тваринництві, розробка біотехнологій, альтернативних джерел енергії, поширення соціальних знань, лекції, консультації), мистецтво, народні ремесла, видавнича діяльність, медицина, спорт, освіта, будівництво (в тому числі екологічного з природних місцевих матеріалів, зокрема виробництво та будівництво з саману), малі виробництва (в тому числі сфера послуг, – ландшафтний дизайн, зелений та сільський туризм, рекреаційна діяльність), транспортне господарство (перевезення вантажів та мешканців, послуги спецтранспорту та кур’єрської доставки, будівництво та чищення доріг, організація екологічного транспорту), споживча кооперація тощо. Цей перелік не є вичерпним, адже життя розкриває нові можливості та підходи до розвитку [7–10, 14, 17]. В цьому випадку дуже вигідно об’єднуватися в територіальні громади та формувати середовище власного розвитку. Досвід КНР підказує можливість впровадження наукомістких та високотехнологічних інноваційних виробництв на сільських територіях внаслідок високого рівня кваліфікації та свідомості мешканців родових поселень. Використання місцевих матеріалів, зокрема глини, в побуті є економічного та екологічно доцільним. Відомо, що вібрації глини відповідають вібраціям здорової людини, тому той, хто споживає їжу з глиняного посуду, живе в саманному будинку тощо, оздоровлює свій організм. Використання

місцевих матеріалів та інших ресурсів знижує логістичні витрати, сприяє підтримці місцевих виробництв і, як наслідок, розвитку територій, розширення їх потенціалу. Технології технократичного світу навпаки сприяють зниженню природно-ресурсного потенціалу й виснаженню територій. Зокрема світовий досвід дальності ТНК, агрохолдингів засвідчив зниження родючості ґрунтів, зменшення окупності добрив врожаєм, підвищення техногенного навантаження на природне середовище.

Мешканцями поселень вирішуються питання розвитку сільських територій з позицій гасіння пожеж, облаштування цвинтарів та доріг, будують школи та будинки творчості, відновлюють роботу закладів культури та мистецтва тощо. Реалізація цих та інших задач здійснюється на засадах самофінансування (щомісячні внески в фонд громади, обов'язкової трудової участі, діяльності ініціативних груп). Наприклад, спільні громадські роботи по 4 години 12 разів на рік групою з 20 чоловік дозволяє відбудувати декілька інфраструктурних об'єктів в поселенні, організувати фестиваль та забезпечити діяльність виробничої структури в достатній для суспільних потреб кількості. Співпраця в межах родів відроджує родову пам'ять як окремих сімей, так і народу, що сприяє недопущенню викривлень в його історії внаслідок передачі від одного покоління до іншого, – з першоджерела, від свідка подій.

Проведений аналіз та представлена характеристика розвитку сільських територій України на сучасному етапі. Виявлена потреба формування природодоцільного підходу у господарюванні та життєдіяльності, що базується на підвищенні рівня свідомості й високих духовно-моральних цінностях. Реалізація вказаного підходу здійснюється на основі впровадження безвідходної життєдіяльності (в тому числі впровадженні відновлюваних джерел енергії), органічного землеробства и пермакультурного дизайну, а також біоадекватних підходах в освіті та вихованні [7–9].

Таким чином, екологічні та родові поселення є одним з напрямів забезпечення стійкого розвитку сільських територій, зниження навантаження на соціальну та виробничу інфраструктуру міст, механізмом забезпечення соціальних гарантій та інструментом інвестиційної діяльності на основі принципу державно-приватного партнерства. Освітньо-юридична діяльність у напрямі спрощення механізму тримання земельної ділянки для облаштування родової садиби дозволить вирішити житлову та демографічну проблему за рахунок повернення молоді в сільську місцевість, що стане гарантією національного відродження, продовольчої та економічної безпеки, підвищення якості життя населення.

Починаючи з 2009 р. Концепція державної цільової програми «Родова садиба» та проект Закону України «Про родову садибу і родове поселення» пройшли широке обговорення і знайшли підтримку у відповідних міністерствах, відомствах, громадських організаціях, асоціаціях, таких як Міністерство

аграрної політики та продовольства України, Міністерство екології та природних ресурсів України, Міністерство соціальної політики України, Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, Національна академія аграрних наук України, Всеукраїнський союз сільськогосподарських підприємств; Селянський союз України; Асоціація міст України, Всеукраїнська асоціація сільських і селищних рад та інших державних і громадських установах та організаціях [10].

Європейський досвід формування успішних гармонійних екологічних поселень формується на наступних рівнях: 1) придбання землі, володіння та користування нею, будівництво та проживання на землі окремих індивідів (родин, груп); 2) реалізація цілей та планових задач поселення, стійкий розвиток садиб з позицій забезпечення продовольством, виробництвом товарів для обміну та уникнення конфліктів – ефективне, продуктивне спілкування та співпраця в середині поселення; 3) реалізація задач щодо поліпшення ситуації в світі в цілому, робота для суспільства, а не на себе, наприклад функціонування школи, .навчального центру, інша практична реалізація ідеї щодо поліпшення ситуації в усьому світі тощо; 4) реалізація задач третього рівня з мінімальними витратами праці, грошей та часу, причому кожен наступний рівень включає в себе всі попередні [1–5].

Подібно до того як зростає дитина й дорослі формують свої відносини із нею, так само відбувається процес становлення громади, де кожен її член вчиться співпрацювати з іншими та в єдності в цілому. Водночас чим більшу частину часу громада проводить разом в радості, тим більшим стає «імунітет громади». Це не означає, що конфлікти в такому колективі не відбуваються, проте вони швидше та легше долаються. Запровадження ненасильницького спілкування, механізму проектного управління процесами в поселенні, механізму ефективного прийняття рішень, самоуправління, методики «відновлюваних кіл» сприяє формуванню позитивного доброзичливого та продуктивного спілкування в колективі громади [16–19].

Вирішення проблем формування привабливості сільських територій, в тому числі з позицій приватного інвестора широко досліджуються як в країні, так і світі. Особливе місце в них належить вивченню досвіду організації Родових поселень та створення кооперативів при сільських громадах. Самозабезпечення родин за рахунок проживання на землі знайшла свою підтримку на всіх рівнях державного управління, зокрема у Законі України «Про особисте селянське господарство» та інших елементах. Так, на їх основі заплановане вирішення питання відродження сільських територій й вирішення питань біженців та учасників АТО. Станом на 16 січня 2015 р. подано 18,95 тисяч звернень щодо отримання земельних ділянок, а землевпорядниками прийнято рішення щодо виділення 2,347 тисяч земельних ділянок для будівництва й обслуговування житлового дому, господарських споруд, 5,056

тисяч земельних ділянок для ведення садівництва, 10 земельних ділянок для ведення індивідуального дачного будівництва та 2,596 тисяч земельних ділянок для ведення особистого селянського господарства. Найбільше заяв подано у Волинській (2434), Львівській (2216), Миколаївській (1701), Рівненській (1467), Житомирській (1439), Вінницькій (1326), Київській (1318), Закарпатській (1249), Чернігівській (1223) областях [5]. Перевага надається органічним, біологічним, безвідходним, енергозберігаючими технологіями та альтернативній енергетиці. Світовий досвід господарської діяльності в аграрному секторі засвідчує потребу системного підходу до управління процесами виробництва та життєдіяльності в умовах поселенської мережі, що надає переваги як можливості кооперації, великотоварного виробництва, так й забезпечення магістральних підходів щодо вирішення соціально-економічних та екологічних питань розвитку місцевості [6–8]. Зростання витрат в розрахунку на одиницю виробленої продукції чи отриманої послуги, в результаті подрібнення господарств не дозволяє отримувати переваги від ефекту масштабу (там, де громада жила в добробуті, кожен окремо, не маючи можливості докласти необхідних зусиль водночас витрачаючи в рази більше, отримуємо збідніле населення) – [9–10].

Родове помістя – це той простір, де всі є вільними, – і тварини, і птахи, і риби, й Людина. Їжа, добрива та інші необхідні для життєдіяльності компоненти зростають на самій його території (найкраще добриво трава, яка використовується як компост, мульча, їжа та ін.). формуються умови для вивільнення часу для здоров’я, освіти та інших форм розвитку й творчості. Людина в Родовому помісті сама складає свій «розклад», а тому не перевантажується й не втомлюється. Враховуючи, що територія України розділена на економічні райони: східний (Харківська, Полтавська, Сумська області), донецький (Донецька, Луганська області), придніпровський (Дніпропетровська, Запорізька, Кіровоградська області), причорноморський (Одеська, Миколаївська, Херсонська області, Автономна республіка Крим, м. Севастополь), подільський (Вінницька, Хмельницька, Тернопільська області), центральний (Київська, Черкаська області), карпатський (Закарпатська, Івано-Франківська, Львівська, Чернівецька області), поліський (Волинська, Житомирська, Рівненська, Чернігівська області), м. Київ [17] доцільно врахувати їх специфіку з позицій інвестиційної привабливості та наявного природно-економічного потенціалу.

Доцільність організації Родових поселень як групи однодумців, які забезпечують своє існування та розвиток навколишнього простору, що локально вирішує глобальні проблеми людства [6–10]. Такий досвід дозволяє формувати передумови продовольчої та економічної безпеки, зокрема забезпечення населення повноцінними екологічно безпечними продуктами харчування, в тому числі з метою продажу [11–14]. Водночас неможливість організації

замкненої екосистеми на ділянці меншій за 1 га визначає необхідність збільшення ділянки, наприклад присадибної чи для житлової забудови до відповідного площі, що передбачено проектом Закону України «Про родові садиби і родові поселення», розробленим Інститутом аграрної економіки УААН спільно з громадською організацією «Народний рух захисту Землі». Організація Родових поселень та створення кооперативів при сільських громадах як динамічних соціально-економічних та екологічних систем є основою забезпечення стійкого сільського розвитку, зокрема в контексті відродження зникаючих та таких, що вже зникли сіл України.

Життя кожної людини має свою місію, своє призначення, яке вона має виконати. Свою місію людина може виявити завдяки спостереженню за природою, гармонією, яка в ній є, вивчаючи процеси, якими вона зумовлена. Як правило, це пов'язано з тим, щоб оберігати й примножувати багатства природи з тим, що б передати їх нащадкам. Існуючі технології та засоби залучення природних ресурсів у виробничий процес часто-густо не є раціональними, а отриманий результат подекуди не відповідає споживчим потребам замовника. Механізми технократичного світу ускладнюють можливі техніко-технологічні підходи та сприяють зниженню природно-ресурсного балансу планети. На противагу вказаному природодоцільна діяльність щодо мінімального (розумна достатність) використання відновлюваних природних ресурсів (наприклад, для будівництва глини, соломи, очерету, деревини, каміння, пресованого торфу, тирси, морських водоростей тощо) та повторного використання продуктів людської праці (зокрема, для фундаментів – склобою, гумових покришок тощо). Останнє знижує навантаження на виробничі потужності існуючих продуцентів в той же час зменшуючи енергетичні витрати суспільства на реалізацію нагальних потреб. Не менш важливою є адаптація існуючих об'єктів щодо їх екологізації та зміна свідомості інших споживачів (екопросвітницька та інформаційна діяльність щодо безвідходної життєдіяльності, поширенні альтернативних джерел відновлюваної енергії, органічного землеробства та пермакультурного дизайну, в тому числі засобами біоадекватних методик освіти та виховання – ноосферної освіти).

Практика діяльності екологічних та родових поселень України й світу довела, що екологія – це прикладна наука, надбання якої необхідно доносити до широкого загалу, демонструючи як простим способом можна застосовувати підходи до формування сучасного комфортного життя за одночасного зниження негативного впливу на навколишнє середовище й витрат (фінансових, трудових та матеріальних) на реалізацію творчих ідей щодо господарювання та життєдіяльності. Повсякчасна реалізація принципів природоощадливої та природоохоронної діяльності у виробництві, життєдіяльності, побуті дозволить прискорити процеси відновлення навколишнього світу та здоров'я людини.

Список використаних джерел:

1. *Christian D. L. Creating a Life Together: Practical Tools to Grow Ecovillages and Intentional Communities / D. L. Christian. – Paperback: New Society Publishers, 2003. – 273 p. – [Электронный ресурс]. – Режим доступу: https://archive.org/ details/fa_Creating_a_Life_Together-Practical_Tools_to_Grow_ Ecovillages_and_Intentio nal_Com*
2. *GEN (Global Ecovilladg Network). – [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://gen.ecovillage.org*
3. *Gilman R. The Eco-village Challenge. The challenge of developing a community living in balanced harmony – wth itself as well as nature – is tough, but attainable / R. Gilman // Context Institute. Catalyzing a graceful transition to the Planetary Era, 2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www. context.org/iclib/ic29/gilman1/*
4. *Inspiring Stories from Ecovillages: Experiences with Ecological Technologies and Practices. Editors: Ansa Palojarvi, Jarkko Pyysiainen, Mia Saloranta. Vilnius: BMK Leidykla, 2013. – 120 p.*
5. *Living in harmony: inspiring stories from ecovillages. Editor: Dalia Vidickiene. Vilnius: BMK Leidykla, 2013 – 124 p.*
6. *Peace. Love & Light. Это-эко-жизнь! – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.the-village.ru/village/all-village/international-living/100317-peace-love-light-eto-eko-zhizn*
7. *Plotnikova M. Conceptual Basis for Ukrainian Rural Development / M. Plotnikova // Regional Formation and Development Studies. – 2015. – №3. – P. 134-144.*
8. *Plotnikova M. Innovational investment development vector of rural territories / M. Plotnikova, Y. Bogoyavlenska // Management Theory And Studies For Rural Business And Infrastructure Development. – 2014. – №36. – №2. – P. 382-393.*
9. *Plotnikova M. Innovative character of rural territories social potential realization / M. Plotnikova // Management Theory And Studies For Rural Business And Infrastructure Development. – 2014. – №36. – №4. – P. 956-958.*
10. *Батуріна Р. М. «Родова садиба» – один з напрямів сталого розвитку сільських територій / Р.М. Батурина // Агроінком. – 2013. – № 4–6. – С. 102–109.*
11. *Донецька інтелігенція мігрує в село // Донбас. – 2008. – 21 липня.*
12. *Зинчук Т. А. Устойчивое развитие сельского хозяйства Украины в условиях евроинтеграционной адаптации / Т. А. Зинчук // Устойчивое развитие [Болгария]. – 2014. – № 15. – С. 40–45.*
13. *Кропивко М. М. Організаційні особливості створення родових садиб як альтернативної форми розвитку господарств населення / М. М. Кропивко // Науковий вісник Мукачівський державного університету. – 2015. – №2(4). Ч.2 – С. 24–29.*

14. *Леванова Г. М. Устойчивое потребление: концептуальные положения и актуальность внедрения / Г. М. Леванова // Эко- и агротурим: перспективы развития на локальных территориях [Текст]: тезисы докл. II Междунар. науч.-практ. конф., 22–23 апреля 2010 г., г. Барановичи, Респ. Беларусь / редкол.: В. Н. Зуев (гл. ред.) [и др.]. – Барановичи: РИО БарГУ, 2010. – С. 247–250.*
15. *Олександренко М. Прагматики за союз з романтиками / М. Олександренко // Урядовий кур'єр. – 2008. – 1 жовтня.*
16. *Павлов В. І. Інститути та інституції аграрного природокористування: регіональний вимір: Монографія / В. І. Павлов, В. М. Заремба, Ю. Г. Фесіна. – Луцьк: Надтир'я, 2008. – 212 с.*
17. *Писаренко П. В. Екопоселення: від фантастики до реалій Полтавщини / П. В. Писаренко, Т. О. Чайка // Вернадська ноосферна революція у розв'язанні екологічних та гуманітарних проблем. Збірник матеріалів IV Всеукраїнських Моргунівських читань із міжнародною участю, присвячених 90-річчю від дня народження видатного українця / за ред. В. І. Аранчій та ін.; відпов. за вип. П. В. Писаренко, М. М. Опара, В. Ф. Моргун. – Полтава: Дивосіт, 2014. – С. 155 – 160.*
18. *Скидан О. В. Планирование устойчивого сельского развития / О. В. Скидан // Management theory and studies for rural business and infrastructure development. – 2011. – № 2 (26). – P. 220–226.*
19. *Чому просунута молодь тікає з міст в екологічні поселення // День. – 2008. – № 210. – 19 листопада.*

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ВІДТВОРЕННЯ Й ВИКОРИСТАННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

Г.В. САМОРОДЧЕНКО
кандидат економічних наук, доцент кафедри менеджменту і адміністрування,
ПВНЗ «Інститут ділового адміністрування», м. Кривий Ріг

В умовах становлення в Україні соціально-ринкової економіки, гуманізації виробництва, переходу його до інтенсивного типу розвитку зростає роль досліджень щодо формування та використання людського капіталу. Розвиток інтелектуальних продуктивних сил та посилення впливу інноваційно-інформаційних чинників сприяє формуванню нової соціально-економічної ролі людини в сучасній економіці та потребує відповідних досліджень. Однак, у нинішній аграрній сфері формування та використання людського капіталу відбувається на такому кількісному та якісному рівні, який не лише не відповідає вимогам нового типу розвитку виробництва, а й характеризується

зниженням його якості, ефективності використання, посиленням кадрової, соціально-психологічної та демографічної кризи, повільною адаптацією до ринкових умов, недостатньою інноваційною та підприємницькою мотивацією працівників.

Вирішення зазначених проблем потребує розробки нових підходів до формування і підвищення ефективності використання людського капіталу на основі комплексних рішень, поліпшення соціальної сфери та соціальних відносин, підвищення зайнятості через збільшення інвестицій у людський капітал. Актуальність теми дослідження зумовлена також невирішеністю питань економічного змісту та ролі людського капіталу в аграрній сфері, відсутністю соціально-економічного механізму його регулювання, формування і використання, а також кадрового забезпечення.

Дослідження проблем відтворення та використання людського капіталу набуло свого розвитку лише у 60-ті роки XX ст. Серед іноземних учених класичного і неокласичного напряму, які вивчали цю проблему, найбільш відомі У.Д. Баумоль, Д.Р. Блазі, Г.С. Беккер, Д.М. Кейнс, А. Маршалл, У. Петті, А. Сміт, Дж. Стіглер, Т.У. Шульц.

Питання функціонування людського капіталу є предметом дослідження також багатьох вітчизняних учених, зокрема: А. Близнюка, Д. Богині, О. Грішнової, М. Долішнього, С. Климка, П. Макаренка, В. Онікієнка, А. Чухна В.Поплавської, Ж. Поплавського, Д. Полозенка, Л. Семів, О.Стефанишина, Л. Харкянена, а в аграрній сфері економіки – О. Бородіної, О. Булавко, О. Риковської, П. Саблука, В. Юрчишина, О. Щекович та ін.

Однак, багато теоретичних і практичних питань є дискусійними й потребують поглиблених досліджень, зокрема щодо особливостей відтворення та використання людського капіталу в аграрній сфері економіки, механізму його оновлення в умовах соціально-ринкового середовища, посилення кризи у галузі, що зумовило вибір теми даного дослідження, його мету та задачі.

Проблеми формування й використання людського капіталу, застосування відповідного економічного механізму вимагають розробки системи показників. Зазначимо, що система показників дозволить кількісно та якісно охарактеризувати його розміри і роль серед інших ресурсів, визначити динаміку, залежність людського капіталу від основних факторів, його складових, а також вплив самого людського капіталу на ефективність виробництва та його конкурентоспроможність.

Проведений аналіз у попередніх підрозділах свідчить, що формування і використання людського капіталу здійснюється під впливом взаємозалежних чинників, які можна охарактеризувати лише системою показників. Наприклад, при значних інвестиціях у сучасну людину впродовж її життя необхідно відповідним чином піклуватися про тривалість життя людей, тому що нині в українській економіці сільське населення часто втрачається через травматизм,

алкоголізацію, епідемічні захворювання, недостатньо кваліфіковане лікування, нераціональний режим праці й відпочинку, антисанітарні умови проживання, серйозні екологічні проблеми навколишнього середовища. Передчасна втрата людини - це не тільки особиста, сімейна трагедія, це й великий економічний збиток суспільства, родини, підприємства. Невипадково загибель людей за кордоном часто страхується на десятки мільйонів доларів.

Певний внесок у розробку системи показників відтворення й використання людського капіталу в аграрній сфері належить вітчизняним вченим, однак у своїх дослідженнях вони розглядають формування й використання трудового потенціалу і меншою мірою людського капіталу, що зумовлює розширення аналізу проблем та розробки ширшого переліку показників. Кількісну та якісну характеристику відтворення й використання людського капіталу може забезпечити система показників. Іноземні вчені також характеризують відтворення й використання людського капіталу системою показників. Так, розроблено стандарти якості ISO серії 9000, соціальний стандарт SA 8000 та інші стандарти економічних відносин, гуманізації виробничих процесів і впливу їх на людський капітал. При цьому ІРЛП характеризується за допомогою таких категорій, як, по-перше, ефективність діяльності людини; по-друге, рівність можливостей використати здатності, одержувати блага; по-третє, стабільність економічного й соціального розвитку; по-четверте, це можливості задоволення інтересів людей. У кожному напрямі пропонується використати групи показників, які кількісно описують стан і використання людського капіталу [1].

Такі підходи безсумнівно є раціональними, однак у сукупності цих показників дуже важливо мати показник, який би характеризував вартість людського капіталу, оскільки без нього неможливо здійснювати розрахунки з його нарощування та використання. Спробу провести грошову оцінку людського капіталу вперше в XVII ст. зробив видатний англійський економіст У. Петті. У радянській економічній науці ідея грошової оцінки людського фактора належить академікам А.І. Анішиній, С.Г. Струмиліну, Т.С. Хачатурову, у вітчизняній науці – Л.І. Михайловій та ін. [2, 3, 4]. Зазначимо, що розроблено кілька підходів через розрахунок обсягу основного капіталу, необхідного для компенсації одного працівника; шляхом застосування системи індексів, які характеризують якість людського капіталу; проведення комплексної оцінки сукупного потенціалу шляхом використання кореляційно-регресійного аналізу; нарешті, методом капіталізації доходів працівника [5].

Безумовно, кожен із перерахованих підходів містить раціональне зерно, однак має недоліки, оскільки не враховуються такі характеристики людського капіталу, як вік, тривалість працездатності, здоров'я, формування та склад родини, різні форми доходів, правильність визначення заробітної плати, досвід і багато інших показників, які характеризують людський капітал. Безсумнівно,

що методика обчислення вартісної оцінки людського капіталу буде розвиватися й удосконалюватися. На нашу думку, вона повинна складатися із двох етапів, а саме: на першому етапі на основі кореляційно-регресійного аналізу визначається прибутковість такого фактора, як людський капітал, яку можна характеризувати в моделі числом працівників із відповідною поправкою на кваліфікацію, досвід, здоров'я та інші показники, що його характеризують; на другому етапі отриманий дохід на людський капітал може бути переведений за формулою капіталізації у вартість людського капіталу в такий спосіб:

$$ЛК = \frac{Д_л \times 100\%}{НС\%}, \qquad \textbf{(1)}$$

де ЛК - вартість людського капіталу, грн; $Д_л$ - річний дохід на людський капітал, грн; НС% - норма позичкового відсотка.

Зазначимо, що складність розрахунку цього показника полягає у тому, що необхідно обчислити річний дохід, що припадає на людський капітал. Розрахунок його цілком можливий, якщо для цього застосувати метод знаходження виробничих функцій і, як показує практика, доцільно використати модель Кобба-Дугласса, що має наступний вигляд:

$$Y = K^{a} \times L^{1-a}, \qquad \textbf{(2)}$$

де Y - обсяг виробництва валового доходу, грн; К - продуктивний капітал, грн; L - кількість працівників, осіб.

Запропонована модель дозволяє не лише визначити нормативну величину валового доходу залежно від величин факторів - капіталу та праці, але й знайти частку в сукупному доході, яка створюється людським чинником. Одержавши цю величину за формулою 2, можна перейти до визначення вартості (ціни) людського капіталу. Враховуючи наявний статистичний матеріал, розрахунок вартості людського капіталу можна здійснити за формулою:

$$ВЛК = \frac{\sum ЗП \times 100\%}{НС\,в\,\%}, \qquad \textbf{(3)}$$

де ВЛК - вартість людського капіталу, грн; ∑ЗП - річна сума заробітної плати, тис. грн; НС - норма позичкового відсотка, %.

Розрахунок вартості (ціни) людського капіталу відкриває широкі можливості для вирішення ряду економічних завдань, серед яких можна виділити такі:

– можливість визначити в грошовому вимірі сукупної вартості всіх ресурсів, які використовуються (земля, продуктивний і людський капітал). Це завдання є актуальним, але залишається не вирішеним, хоча вартість людського

капіталу можна було б приєднати до основного капіталу й вартості землі;

– наявність вартості сукупних ресурсів дозволяє більш повніше визначати показники ефективності виробництва - фондовіддачу, норму рентабельності, фондоємність;

– при визначенні вартості людського капіталу відкриваються можливості для більш повного визначення величини національного багатства, а також для розрахунку його структури. У даному випадку до національного багатства включаються не лише природні ресурси, основні й оборотні виробничі фонди, але й людський капітал. Співробітники Світового банку Дж. Діксон і К. Гамільтон зробили спробу через вартість людського капіталу визначити обсяг і структуру національного багатства у провідних країнах світу (табл. 1).

Наведені дані таблиці 1 переконують, що визначення вартості людського капіталу й сукупної вартості ресурсів, а потім і національного багатства доцільно використовувати для проведення аналізу ефективності економіки й удосконалення економічного механізму. У провідних країнах Північної Америки та Західної Європи на частку людського капіталу в національному багатстві припадає 74-76 %, що свідчить про його значну роль [6].

Таблиця 1

Розміри й структура національного багатства у країнах із різним рівнем економічного розвитку [7, с. 48]

Регіон	Усі багатс-тва	Людсь-кий капітал	Вироб-ничі активи	Природ-ні ресурси	Людсь-кий капітал	Вироб-ничі активи	Природні ресурси
	у тис. дол. на душу населення структура, %						
Північна Америка	325,3	247,9	61,9	15,4	76	19	5
Західна Європа	236,2	175,6	54,9	5,6	74	23	3
Середній Схід	146,2	55,9	27,3	63,0	38	19	43

Аналіз формування й використання людського капіталу не вичерпується розрахунком його вартості, тому, з огляду на економічну природу людського капіталу і його функції в економіці, систему показників його формування й використання для обчислення вартості (ціни) людського капіталу необхідно доповнити. Це зумовлено тим, що із приводу людського капіталу в суспільстві існують численні економічні, соціальні й інституціональні відносини, які характеризуються сукупністю показників. Ці показники можна структурувати наступним чином: підсистема, яка характеризує формування людського капіталу, інша - ефективність його використання, третя - взаємозалежність між різними показниками цих підсистем. Недоліком запропонованих структурно-логічних схем показників формування й використання людського капіталу в аграрній сфері, на нашу думку, є недостатнє врахування у них специфіки

відносин, із приводу людського капіталу, а також їх орієнтація на трудовий потенціал і відхід від багатьох інших характеристик відтворення людського капіталу. Насамперед, у цьому аналізі варто виділити підсистему показників, які характеризують формування людського капіталу (рис. 1).

У розробленій нами підсистемі його формування виділено демографічні показники, показники вікового й статевого складу населення, стану здоров'я, якості та тривалості життя, якості й рівня утворення, міграції. Їх вагомість визначається тим, що за їх допомогою можна охарактеризувати стан і динаміку людського капіталу в широкому змісті, визначити потреби в інвестиціях і пріоритетність їхнього здійснення. Аналіз варто розпочинати із показників демографічних процесів. Сприятлива демографія в сільських поселеннях є вихідною базою для формування загальної чисельності населення, його щільності на 1 км, сприятливої вікової й статевої структури. Економічна наука зазвичай не займається вивченням питань впливу демографічних процесів на стан і відтворення людського капіталу, хоча навіть прості розрахунки впливу цього фактора на економіку показують, що йому належить дуже вагома роль.

Безумовно, відтворення населення супроводжується посиленням багатьох соціально-економічних проблем, якими суспільство, підприємства не бажають опікуватися, але вони формують необхідні умови для подальшого розвитку, поліпшення складу й структури робочої сили, створення умов для розвитку особистих селянських господарств, формування родин, комплексного розвитку регіонів, підвищення якості життя. Світовий досвід переконує, що зарубіжні бізнесові структури також часто не забезпечують збільшення чисельності населення, оскільки проблеми працезабезпеченості вирішують за рахунок міграції населення з інших країн, тому що це дешевше. Однак, як показує досвід цих країн, такий підхід досить складний і суперечливий для суспільства. Зазначимо, що розв’язання питань поліпшення відтворення населення, особливо сільського, доцільно забезпечити через стимулювання народжуваності та скорочення смертності.

Рис. 1. Підсистема основних показників формування людського капіталу в аграрній сфері (складено автором)

Важливе значення для характеристики формування й стану людського капіталу мають і показники здоров'я людей, рівень захворюваності. Для характеристики людського капіталу важливо використати показники захворюваності, які характеризуються його частотою й тривалістю.

У вітчизняному сільському господарстві поширені простудні захворювання, захворювання через алкоголізацію, важку роботу й невирішені питання умов праці. Здоров'я людини формує основу для ефективної й систематичної праці, підвищення конкурентоспроможності галузі. Цей показник є важливим у сучасній аграрній сфері, де спостерігаються процеси збільшення кількості захворювань, травматизму, випадків передчасної смерті.

Втрати суспільства й галузевої економіки від цього дуже великі. Причини цих явищ багатогранні, вони криються як у загальнонаціональній ситуації, стані економіки, соціальної сфери й політики, так і в регіональному недостатньому рівні якості життя. Це завдає галузі істотного соціально-економічного збитку, вимагає серйозної уваги до питань охорони здоров'я й оздоровлення населення.

У цих умовах дуже важливо розвивати науку економіки охорони здоров'я, посилити її зв'язок із галузевою економікою, проблемами умов праці та життя. Видатний французький економіст, лауреат Нобелівської премії Моріс Алле зазначає, що його турбує тенденція серед економістів звужувати предмет своїх досліджень, повнота й глибина аналізу економічних процесів вимагають вивчення питань соціологічних, психологічних, політичних, політологічних [8]. На нашу думку, це побажання повністю ставиться й до вітчизняних економістів і стану економічної науки.

Важливим показником якості людського капіталу є освіченість населення, яку можна оцінити тривалістю і якістю навчання. Нині вона коливається від 8 до 11 і 16 років з урахуванням вищого професійного формування. Зазначимо, що провідні країни вважають формування людського капіталу пріоритетним напрямком розвитку суспільства.

Однак, крім загальної освіти великого значення набуває професійна підготовка, що дозволяє на відповідному рівні виконувати ті або інші роботи, виробляти конкурентоспроможну продукцію, освоювати нові технології й види робіт. Грамотна й освічена людина здатна швидше й краще освоювати технології, використовувати досягнення науки. Зазначимо, що специфіка робіт у сільському господарстві полягає у тому, що вони є фізично досить важкими, недостатньо нормованими, робочий день розтягнуто багатьма перервами, робота часто неприваблива, а іноді й небезпечна, тому більша частина дітей, що закінчили сільську школу, не прагнуть йти працювати в рослинництво або тваринництво. Формування привабливості села для молоді є однією із найбільш складних проблем сучасної економіки.

Не менш важливою умовою формування людського капіталу, безумовно, є стан якості й рівня життя селян. Низька реальна заробітна плата, низькі доходи від домашніх господарств гальмують розвиток людського

капіталу, тому вони повинні враховуватися як бізнесом, так і державою. Цей висновок у повному обсязі стосується й житлових умов, розвитку соціальної інфраструктури - шкіл, дитячих дошкільних установ, їдалень, магазинів, бібліотек, лікарень, побутових об'єктів, спортивних комплексів, а також їхньої якості. Природно, що нині має бути впорядковане і житло, воно повинне мати газ, водопровід, каналізацію, теплопостачання, електрифіковано, радіофіковано, мати зв'язок, жителям сільських територій повинні бути доступні телепередачі.

Отже, людський капітал стає стратегічним фактором у національному виробництві, який визначає як успіх у здійсненні системних реформ, так і перспективи економічного розвитку України на новій технологічній (інформаційній) основі. Аналіз підходів щодо визначення людського капіталу передбачає розгляд також співвідношення понять «людина» і «капітал». У даному співвідношенні понять вихідним є поняття «людина», а похідним – «капітал», оскільки об'єктивною матеріальною передумовою існування останнього є наявність індивіда – людини.

Вважаємо, що запропоновані підсистеми показників формування людського капіталу дозволять охопити основні процеси, які характеризують відтворення людського капіталу. Вони можуть бути використані для з'ясування ролі тих або інших факторів, розрахунку кореляції між якістю людського капіталу і якістю життя, для визначення напрямів розвитку соціальної інфраструктури, розрахунку економічної ефективності інвестицій у людський капітал. Основним завдання науковців і практиків є організація моніторингу цих показників для їх використання у плануванні й аналізі сфери аграрної сфери, а держави у тому, щоб сформувати інформаційну базу цієї області життя й діяльності людей

Список використаних джерел:

1. *Лишиленко В. І. Трудовий потенціал і оцінка його відтворення в аграрній сфері. Соціально-трудовий потенціал аграрної сфери; за ред. Бугуцького О. А. / В. І. Лишиленко, І. О. Остролуцька, К. І. Якуба. – К.: ТОВ «Комплекс Віта», 1996. – С. 77-104.*
2. *Шевчук А. В. Інформаційні технології в забезпеченні соціально-економічного розвитку регіону / А. В. Шевчук. – Львів, 2010. – 138 с. – (Серія. "Проблеми регіонального розвитку").*
3. *Струмилін С. Г. Проблеми економіки праці / С. Г. Струмилін. – М. – 1957. – 598 с.*
4. *Михайлова Л. І. Інвестування людського капіталу як фактор економічного зростання АПК / Л. І. Михайлова // Регіональні перспективи. – 2001. – № 5-6. – С. 259-260.*
5. *Семів Л. К. Регіональна політика: людський вимір: монографія / Л. К. Семів. – Львів: ІРД НАН України, 2004. – 392 с.*
6. *Самородченко Г.В. Відтворення людського капіталу в системі аграрних реформ / Г.В. Самородченко // Наукові праці*

Кіровоградського технічного університету. – Кіровоград, 2012. – Вип. 22. – ч. ІІ. – С. 423–428.
7. *Human capital: a theoretical and empirical analysis with special reference to education / Gary S. Becker. – Business & Economics, 1993. – 390 p.*
8. *Морс Алле. Экономика как наука / Морс Алле. – М., 1995. – 357 с.*

КОНЦЕПЦИЯ КАПИТАЛА В УСЛОВИЯХ РАЗЛИЧНЫХ МОДЕЛЕЙ ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ

В.И. ЦУРКАНУ
докт. экон. наук, профессор Молдавской Экономической Академии
И.Н. ГОЛОЧАЛОВА,
канд. экон. наук, доцент Молдавской Экономической Академии

Известно, что основой экономического роста как на макроуровне, так и на микроуровне является накопление благосостояния, обусловленное двумя основными факторами – трудом и капиталом. И если труд, как экономическая категория понимается достаточно ясно – осознанная общепризнанная деятельность человека, целью которой является создание материальных благ для общественного потребления, то сущность капитала трактуется не столь однозначно. На протяжении длительного времени научная мысль, рожденная в недрах признанных мировым сообществом школ экономической теории, выясняет содержание этой фундаментальной и сложной экономической категории. Поводом для исследований сути капитала и дискуссий вокруг этого понятия явились эволюционные процессы в экономике, которые обычно завершаются сменой одной модели экономического развития на другую (например, переход от модели индустриальной экономики к модели, основанной на инновациях). В результате формирования различных научных идей о сути капитала появилось множество его определений, что, как верно отметил известный английский ученый Н. Сениор, “вряд ли существует одно из них, которое принято было бы всеми” [4, с. 119].

Капитал, как многогранная экономическая категория, призван продемонстрировать правовой аспект экономических отношений. Именно поэтому в области права, как науке сформировалась юридическая трактовка капитала. Согласно этой трактовке под капиталом понимается имущество юридического лица, образованного его участниками (учредителей) путем вкладов, подлежащих денежному измерению. В рамках экономической трактовки капитала выделяются два взаимосвязанных ключевых подхода: с позиции экономической теории и с точки зрения методологии бухгалтерского учета.

В *общеэкономическом смысле* (экономическая трактовка) капитал – это ценность способная приносить доход [2]. При этом:

с позиции экономической теории под капиталом понимается:

самовозрастающая стоимость благосостояния (концепции формы капитала) [15];

источник эффективности деятельности во времени (концепции прибыли) [8];

согласно эволюции методологии учета капитал представляет собой:

– величину средств, вложенных в хозяйственную деятельность и включенных в процесс оборота (теория учета) [2];

– интерес собственника, определяемый как остаточная стоимость активов организации после вычета всех обязательств (балансовые концепции) [15].

Следует отметить, что исследованию сущности капитала с точки зрения права посвящены работы П. Гарнье, Е. Годэмэ, Р. Саватье и др., что, несомненно, способствовало развитию методологии бухгалтерского учета. Однако в процессе эволюции экономической мысли различных научных школ экономики, известными представителями которых являются А. Смит, Е. Бём-Баверк, Й. Шумпетер, И. Фишер, А. Маршалл, Л. Мизес, Дж. Р. Хикс, сформировалось представление о «капитале», как своего рода источнике благосостояния и его прироста, что предопределило изменение в концепции оценки, и, как следствие – в методологии бухгалтерского учета и отчетности. Решение сложной и многоаспектной проблемы оценки и учета капитала нашло отражение в работах таких известных ученых как: Х. Андерсон, И. Бетге, М. ван Бреда, Ф. Бутынец, Дж. К. ван Хорн, Б. Нидлз, М. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера, М. Пятов, Ж. Ришар, Я.В. Соколов, Э. Хендриксен, В. Цуркану, Р. Энтони и другие.

Принимая во внимание многогранность вопроса о сущности капитала, авторы в данном исследовании подробно рассматривают юридическую трактовку капитала и экономическую трактовку, акцентируя внимание на экономических концепциях капитала.

1. Юридическая трактовка капитала

Капитал как один из видов собственности в современной системе гражданских правоотношений выступает важнейшим объектом правового регулирования и, в соответствии с этим, его сущность 6проявляется через определение прав собственника и обязательств перед ним. Субъектами правоотношений в обязательственном праве могут быть отдельные люди (физические лица), и абстрактные образования, которых применение юридической техники наделяет свойством юридического лица, причем все они в зависимости от действий в правоотношениях подразделяются на две группы – кредиторы и должники.

В соответствии с нормами права имущество принадлежит либо физическому лицу – собственнику, осуществляющему предпринимательскую деятельность, либо юридическому лицу – компании, которая создала бизнес-единицу [5, с. 12]. Физическое лицо-собственник может либо авансировать свою деятельность, либо изымать ценности, используя для своих других

хозяйственных целей, или свободные денежные средства, направляя их для покрытия личных расходов. Как указывает Р. Саватье “все эти операции не имеют юридического значения, поскольку физическое лицо-собственник не может быть, ни должником, ни кредитором в отношении самого себя и, поскольку действия с имуществом касаются только одного субъекта права, то для юридической техники они не существуют, тогда, как имеют экономическое значение и подлежат отражению в учете” [17, с. 22]. Именно это подразумевают, когда говорят, что собственник, осуществляющий предпринимательскую деятельность, является субъектом учета, но не является юридическим лицом. В том случае, когда предприятие, как таковое, не является юридическим лицом, отсутствует и юридическая трактовка капитала.

С точки зрения права понятие «капитал» возникает, как следствие допущения имущественной обособленности юридического лица от его создателей (собственников, участников, учредителей). Объясним сказанное.

Любое юридическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность (далее, бизнес-единица) состоит, в первую очередь, из коллектива людей (учредители, работодатели, служащие), которые принимают на себя обязательства работать совместно, устанавливая тем самым между собой правовую связь, включающую два компонента – требования и обязанности. Поскольку правовая связь возникает только при заключении определенных видов договоров, то все участники бизнес-единицы приобретают соответствующие требования, а также принимают на себя обязанности в их взаимных отношениях. В результате возникших правоотношений одни их участники, предоставившие свое имущество для предпринимательской деятельности, становятся кредиторами, другие, его использующие – должниками, причем такие права требования и обязательства (две стороны правоотношения), обеспечивают правовую связь между ними. Таким образом, юридическая техника на базе договора создает юридическое лицо и, регламентируя экономическое перемещение его имущества, регулирует требования и обязанности по отношению к нему.

Требованием называется правоотношение, если рассматривать его с точки зрения кредитора (активная сторона отношения), если рассматривать правоотношение с точки зрения должника (пассивная сторона), то оно называется *обязательством*. Как правило, юристы больше склонны рассматривать правоотношение в обязательственном праве с точки зрения его пассивной стороны, а экономисты рассматривают его с активной стороны, называя правом требования.

В обязательственном праве требование, которое на базе применения юридической техники само по себе стало имуществом, дает основание кредиторам получить имущество от определенных лиц – должников, необходимо только:

- определить экономическую ценность имущества, являющегося объектом права;

- установить, кто в определенных правоотношениях является кредитором, а кто должником [17, с. 45].

Следует отметить, что использование юридической техники привело к тому, что право кредитора (в активной или пассивной стороне правоотношений) само по себе стало имуществом, имеющее свой собственный юридический статус: *пока существует право, одно и то же имущество может быть представлено в двух различных правовых опосредствованиях – как объект права и как имущество-право, что влияет на его (имущества) экономическую характеристику и оценку.* Исходя из сказанного, следует, что обязательство и право требования занимают значительное место среди других видов имущества.

Для полноты характеристики права (в обязательственных правоотношениях) выделим его особенности:

- само является имуществом и связано с использованием имущества в рамках юридического лица;
- оно существует только между определенными лицами;
- содержит условие требования потенциального имущества юридического лица.

Теперь, после того как рассмотрен механизм правоотношений и приведена характеристика базовых компонентов правоотношений раскроем сущность юридической трактовки капитала.

В начале собственником капитала, который отождествлялся с собственным имуществом, был человек, физическое лицо, но постепенно с расширением экономических отношений определяющую роль в экономике стали играть предприятия, юридические лица. По мере того как предприятия стали представлять собой объединения собственников они все в большей степени стали отделяться от реальных людей-собственников, что привело к изменению статуса права собственника: из категории вещного права оно трансформировалось в имущественное право. Естественно, что в этих новых правоотношениях изменилась сущность капитала.

Как известно, в бизнес-среде существуют две основные формы собственности – хозяйственное товарищество (полное и коммандитное) и общество (с ограниченной ответственностью и акционерное), которые определяются как юридические лица. Юридическое лицо создается несколькими лицами, преследующими цель извлечения прибыли от собственного имущества, которые соглашаются внести вклад и стать учредителем новой бизнес-единицы. Такое объединение предполагает, что, пока оно существует, имущество, принадлежащее ему, отлично от личного имущества каждого учредителя: переданный обществу (как юридическому лицу) капитал в виде взноса, они не смогут получить обратно от общества, пока оно не ликвидировано. Юридическое лицо становится участником правоотношений регулируемых обязательственным правом, и обладает правом на имущество и способно отвечать имуществом по своим обязательствам [17, с. 28].

При этом учредители юридического лица становятся его кредиторами в суммах, пропорциональных вложенным каждым из них средствам и в соответствии с договором. Итак, на основании учредительного акта юридического договора, весьма распространенного в современном обязательственном праве, одновременно:

- создается абстрактный собственник (юридическое лицо), имеющее длительное экономическое и юридическое существование;
- признается возникновение право требования кредитора – учредителя;
- передаются взносы учредителей юридическому лицу и признаются его права в отношении имущества, которое перестает принадлежать учредителям.

Но для того чтобы обязательственное право имело юридическую силу, необходимо, чтобы предмет права (имущество) не только существовал, но и был законным, что подразумевает различные гарантии, которые обеспечивают исполнение должником его обязанностей. В рамках членства в товариществе или обществе каждому его участнику (реальному лицу) такие гарантии предоставляются в виде долей или совокупностью акций, подтверждающие обязательственные права на имущество бизнес-единицы (абстрактного лица).

Из вышесказанного следует, что с юридической точки зрения капитал (рис.1):

- демонстрирует правоотношения (с позиции обособленности), поскольку он является обязательством юридического лица (должник) перед учредителями (кредитор), обладающих правом требования (первый вариант);
- это имущество собственника, представленное взносами, вкладами, долями (второй вариант).

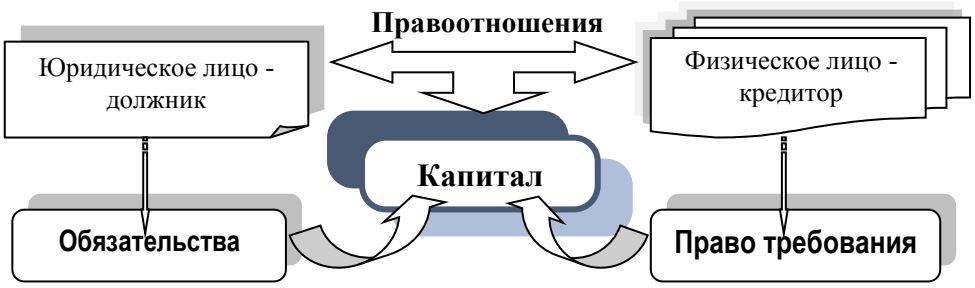


Рис.1. Место капитала в системе правоотношений
Источник: разработано авторами.

С нашей точки зрения первый вариант юридической трактовки капитала принимает во внимание экономическое содержание операции, связанной с созданием юридического лица, отсюда и правоотношения на основе обязательственного права, тогда как при втором варианте преобладает

юридическая форма (право собственности) над экономической сущностью сделки.

Элементы первого варианта юридической трактовки капитала наблюдаются в определении акции как ценной бумаги, закрепляющей “право владельца на долю собственности общества при его ликвидации, дающую право ее владельцу на получение части прибыли в виде дивидендов и на участие в управлении обществом” [17, с. 153]. Приверженец первого варианта М. Пятов, который в своей работе приводит следующее определение: “Собственные источники средств (имущества) – это потенциальная задолженность перед своими акционерами (собственниками)” [13, с. 75].

В этом контексте считаем уместным подчеркнуть, что право учредителя гораздо более полно, чем право обычного кредитора, поскольку учредитель участвует в управлении имуществом и получает свою долю как собственник, в случае ликвидации юридического лица. Доля в товариществе или акции не сводится только к требованию своей части начисленных дивидендов и своей части при распределении капитала, в случае ликвидации, но они дают своему держателю, прежде всего, право участвовать в жизни общества. Благодаря этому учредители или акционеры могут быть включены в состав органов юридического лица, либо, по крайней мере, принять участие в их формировании. Таким образом, учредители воздействуют на принятие управленческих решений, и элемент влияния добавляется к праву требования, тем самым увеличивая его экономическую ценность.

Именно этим, отличается учредитель бизнес-единицы от служащих и в этой же степени отличаются обязательства, возникающие из трудового договора, от обязательств, исходящих из учредительного договора для акционеров или держателей доли, хотя известные черты сходства между этими видами обязательств имеются. Естественно, что эта разница в правовом статусе влечет за собой и экономические последствия.

Основное различие заключается в том, что средства, представляющие собой капитал бизнес-единицы, остаются неизменными как в стоимостном, так и в количественном выражении определенное время и отображаются в балансе в качестве активов. Труд, наоборот, как человеческий ресурс не имеет вещественной формы, потребляется в конкретный и только тот момент, когда он может быть оценен, и как следствие учтен, трансформируясь в будущем в те ценности, которые он производит.

Из этого различия вытекает, что капитал принадлежит одному или нескольким собственникам, тогда как производительная сила труда присуща конкретному человеку, являющегося сотрудником на предприятии.

На рассмотренной выше юридической трактовке капитала базируются положения Гражданского Кодекса многих стран, в том числе и Республики Молдова [30], в котором подчеркивается, что:

- к юридическим лицам, целью которых является извлечение прибыли, относятся хозяйственные товарищества и общества (с ограниченной ответственностью и акционерные), кооперативы [30, ст. 55, п. 2, 3];
- имущество, созданное или приобретенное за счет вкладов (долей, акций) учредителей принадлежит юридическому лицу по праву собственности. Совокупность вкладов (долей, акций) учредителей, в стоимостном выражении является уставным капиталом [30, ст. 106, п.1, 4].

Этот общий подход к сути уставного капитала как имуществу на правах собственности сохраняется для всех видов юридического лица [30, ст. 112, п. 1, 2; 158, п.2] и находит свое продолжение в Законе РМ об акционерных обществах [31, ст. 2, п.1, ст.4], согласно которому имущество общества образуется в результате размещения акций, в совокупности представляющих собой уставный капитал.

Итак, заканчивая исследование вопроса юридической трактовки капитала, еще раз подчеркнем, что в правовом аспекте отсутствует однозначная трактовка понятия «капитал», ее можно установить лишь через смысловую взаимозависимость ряда положений законодательных актов, регулирующих вопросы имущественного и обязательственного права, договорных и иных обязательств юридических лиц. Обобщенно эта смысловая зависимость выражается в трактовке капитала как имущества юридического лица определенной формы собственности, предусматривающей распространение прав собственников на его долю. Не вызывает сомнения, что такая юридическая трактовка нивелирует сущность капитала, поскольку фактически исключает его экономический характер.

Но не будем взыскательны к юриспруденции в части приведенной трактовки понятия «капитал», она вполне оправдана, более того – закономерна, поскольку считаем, что капитал является исключительно экономической категорией. В гражданском законодательстве, регулирующем имущественные правоотношения, превалирующее значение имеют признаки коммерческой состоятельности – полноты и своевременности обязательств, поэтому и капитал бизнес-единицы рассматривается через призму обеспечения ее устойчивого положения, что отвечает основному принципу юридического подхода – консерватизму.

Как показало исследование, юридическая трактовка капитала разграничивает имущество общества и имущество учредителей, экономическая реальность их объединяет, и, как следствие, оказывается более точной, чем его юридическое представление. Поэтому теперь остановимся на толковании капитала с экономической точки зрения.

2. Трактовка капитала в экономических теориях

По мере развития экономической науки менялось сущностное понимание категории «капитал». Исследование трудов экономистов разных школ показало, что сущность капитала они формировали через его экономические характеристики, и, в первую очередь, он может выступать как экономический ресурс.

Изучая ряд экономических понятий в историческом аспекте, известный ученый-экономист Ф. Бродель выяснил, что первое упоминание капитала появилось в значении ценности, запаса товаров, денежных знаков, как таковых и денежных знаков, приносящие процент. Ф. Бродель установил, что “именно в Италии это слово (капитал) было создано, освоилось и в некотором роде приобрело зрелость… Оно употреблялось в значении капитала товарищества купцов” [24, с. 145].

В контексте развития экономических отношений изменились представления о капитале как имуществе и его экономические характеристики. Представители школы меркантилистов под капиталом понимали деньги, с которыми отождествлялись определенные виды богатства (золото, серебро, товары, подлежащие трансформации в деньги), и которые, попадая в сферу обращения, создавали прибавочную стоимость [9, с. 278]. На этом *этапе эволюции экономической теории (первый этап)*, в основу которой была положена бухгалтерия итальянских купцов, капиталу придавали торговую форму, выделяя из нее такой оценочный показатель имущественного состояния собственника как прибыль, и тем самым положено начало пониманию капитала и прибыли как экономических категорий. Представители школы физиократов исследовали процесс накопления капитала в сфере производства, и в частности в сельском хозяйстве [3, с. 444-460]. На исторический факт того, что “…..купцы, пионеры денежного расчета, по большей части не включали в понятие капитала денежного эквивалента своих зданий и земли”, а также “…..земледельцы не спешили применять концепцию капитала по отношению к своей земле”, обращает внимание в своем фундаментальном исследовании Л. Мизес [9, с. 243], что подтверждает принятие торговой формы капитала.

Следующий *этап (второй) эволюции экономической теории* ознаменовался рождением нового учения о капитале как об имуществе *промышленной формы.* Фундаментальным исследованием сущности капитала является учение основоположника классической экономической школы А. Смита, который характеризовал капитал как накопленный запас вещей или денег необходимых для дальнейшего производства. В этом контексте *капиталу была придана промышленная форма* с его разделением на основной и оборотный капитал (товарная форма отдельно не рассматривалась, поскольку трактовалась как обособившаяся часть промышленного капитала). Кроме этого А. Смит, впервые придал капиталу *общественную форму,* обозначив наличие правоотношений между собственником вещей, от которых рассчитывает получить выгоду, и наемным работником [4, с. 36-41].

Недостатком этого учения считается статический характер капитала. Одной из причин этого, по мнению представителей неоклассической (И. Фишер) и кейнсианской школ (Дж. Хикс) послужила поддержка позиции торговой бухгалтерии А. Смитом по отношению к экономической сущности

капитала. И. Фишер приводит для доказательства следующий пример: А. Смит определял капитал как богатство, которое приносит денежные (монетарные) доходы, игнорируя ценность недвижимости собственника, как части его богатства, которая приносит отдельную выгоду (немонетарные доходы). Необходимо подчеркнуть, что в основе рассуждений И. Фишера лежит теория предельной полезности, получившей широкое распространение в конце XIX столетия.

Другим представителем классической школы является Н. Сениор, имевший собственный оригинальный подход к трактовке капитала, в основу которой положена теория воздержания. Согласно этой теории капитал – это жертва собственника имущества, который воздерживается от того, чтобы всю свою собственность использовать на личное потребление, значительную часть которой превращает в капитал. Постулат этой концепции заключается в следующем: блага настоящего обладают большей ценностью, чем блага будущего и, следовательно, тот, кто вкладывает свои средства в хозяйственную деятельность, лишает себя возможности реализовать часть своего богатства сегодня – жертвует своими интересами сегодня ради будущего. Такая жертвенность заслуживает вознаграждение в виде прибыли или процента [4, с. 118]. Столь же оригинальна его трактовка труда, как фактора благосостояния общества, под которым понимается жертва рабочего теряющего свой досуг.

Впоследствии указанная научная идея нашла свое отражение в трактовке капитала согласно теории предельной полезности выдвинутой австрийской школой политэкономии. Так, в соответствии с данной теорией (*третий этап эволюции экономической теории*) под капиталом понимаются накопленные блага и сбережения, предназначенные для улучшения материальных условий жизни общества. Предполагается, что эти накопленные блага и сбережения готовые к потреблению (использованию) позволяют человеку произвести замену на другое благо, не испытывая при этом нужды в течение периода ожидания.

Существенным недостатком теории отождествляющей капитал с абстрактными благами, по мнению Л. Мизес, и которое нами поддерживается, является игнорирование концепции стоимостного измерения благосостояния – основополагающей концепции экономического расчета, важнейшим средством ведения дел в рыночной экономике [9, с. 250-255].

Следует подчеркнуть, что взгляды экономистов всегда являются отражением уровня развития производственных отношений своего времени. И поэтому их различные взгляды на природу капитала – важная ступень в осмыслении его экономического содержания.

Перед тем как перейти к современным трактовкам капитала, остановимся кратко на марксистской концепции капитала (в рамках третьего этапа эволюции). Системный подход к понятию «капитал» нашедший отражение в работах К. Маркса, который придал этой экономической

категории, носит, во-первых, социальный характер, а во-вторых, динамический характер.

По его убеждению капитал является определенным отношением между разными слоями общества: капиталистами и рабочими, что тем самым придает ему социальный характер. К. Маркс утверждал, что капитал – это самовозрастающая стоимость, за счет возникновения так называемой прибавочной стоимости создаваемой исключительно трудом наемных рабочих [4, с. 369].

Однако четкое определение понятия «капитал» в работах К.Маркса отсутствует. Исследуя теоретико-методологические аспекты возникновения этой категории К. Цыганков отмечает, что К. Маркс отождествлял капитал, с одной стороны, с общественным богатством, игнорируя при этом вопрос его оценки, с другой стороны – с общественными производственными отношениями, исключая их материальность [24, с. 145]. По нашему мнению, несомненной заслугой марксистского учения является попытка противопоставить капитал как самовозрастающей стоимости с правом на нее всех участников процесса производства. Критически к понятию общественного капитала подошел Л. Мизес, представитель австрийской школы и убежденный сторонник монетарной теории капитала. По его мнению, концепция общественного капитала соответствует идеальной конструкции социалистической экономики, но "в экономической системе, где не существует, ни частной собственности на средства производства, ни рынка, ни цен на подобные товары, концепции капитала и дохода являются лишь академическими постулатами лишенными какой-либо практической применимости" [9, с. 244]. На третьем этапе эволюции экономической мысли стало очевидным необходимость денежной оценки капитала хозяйствующего субъекта, что способствовало бы точности отображения закономерных экономических процессов.

Далее остановимся на трактовке капитала в исследованиях неоклассической школы теории экономики, лидером которой признан А. Маршалл (*четвертый этап эволюции экономической мысли*). По мнению А. Маршалла, капитал не имеет вещественной формы, и он рассматривал его как благо, в том числе и нематериальное (знания, организация, деловые способности). Более того, в отличие от классиков, он считал нецелесообразным прибегать к определениям экономических категорий на основе тех или иных сущностных разграничений, поскольку в реальной жизни нет четкого разграничения между предметами являющихся или не являющихся капиталом [9, с. 363].

Важно подчеркнуть, что А. Маршалл в своих исследованиях не акцентировал внимание на сущности капитала с концептуально-теоретических позиций. Заслугой его учения признана концепция ценообразования, как синтез достижений классической науки и теории предельной полезности, которая послужила толчком к изменению вектора исследования проблемы капитала: *от сущностной формы к его*

стоимостному измерению; от имущества хозяйствующего субъекта к источнику и показателю эффективности деятельности организации.

Для доказательства сказанного продолжим раскрытие сущности капитала с позиции представителей научных школ, экономическая мысль которых оказала заметное влияние на осмысление сути капитала.

Другой знаменитый представитель неоклассической школы – И. Фишер, в своем учении о прибыли и капитале уже следует обозначенной А. Маршаллом общей тенденции, указанной школы, отхода от сущностных определений. По его мнению, капитал – это то, что порождает поток услуг, которые оборачиваются притоком доходов, или совокупность ценностей на определенный момент времени, способных создавать ценности: чем больше ценятся услуги того или иного капитала, тем выше доходы, поэтому величину капитала следует оценивать на основе получаемого от него дохода. Особенностью этой концепции является подход к стоимостному измерению капитала. В рамках этого экономического развития уже стало ясно, что стоимостная оценка капитала должна базироваться на математической точности и логике, что способствует достоверному отображению закономерных экономических процессов.

Таким образом, согласно учению И. Фишера "величина капитала не имеет ничего общего с прошлым, она связана с будущим, или более конкретно с будущими потоками, генерируемыми этим капиталом. Эта концепция привела к замене статической оценки запасов оценкой, основанной на приведенной стоимости будущих денежных потоков (футуристическая оценка)" [1, с. 89]. В рамках этого учения был выдвинут тезис: *капитал представляет собой совокупность всех производственных благ*, доход от использования которых приобретает форму прибыли в разных ее вариантах: прибыль организации, дивиденды акционеров, роялти владельца интеллектуальной собственности.

Однако и эта теория была подвергнута резкой критике со стороны Л. Мизес, который отметил, что: "они (неоклассики) определили капитал как совокупность имеющихся произведенных факторов производства, и начались казуистические дискуссии о том, следует ли считать запасы потребительских товаров на предприятии реальным капиталом, а в отношении того, что наличные деньги не являются капиталом, существовало полное единодушие. На самом деле концепция совокупности произведенных факторов производства является бессодержательной. Денежный эквивалент можно определить и суммировать, но если абстрагироваться от денежной оценки, то совокупность произведенных факторов производства станет просто перечнем физического количества….." [9, с. 249].

В этом контексте интересным фактом является то, что работа И. Фишера «Природа капитала и прибыли» признана первой экономической теорией по бухгалтерскому учету, а его идеи поддержаны американскими теоретиками и нашли свое отображение в стандартизации бухгалтерского учета и, в частности в МСФО.

Другим направлением неоклассической школы являлось исследование теории экономического роста, которая предложила специфическую концепцию капитала – *только в денежной форме.* Эта теория обозначила следующий тезис: *капитал – это категория развития, и платежные средства становятся таковым лишь в руках предпринимателя, меняющего структуру производства, поэтому рынок капитала – это инвестиционный рынок.* Согласно теории экономического развития, разработчиком, которой являлся Й. Шумпетер, авансированный капитал, превратившийся в средства производства, теряет свою функцию – "служить фондом, за счет которого предприниматель оплачивает приобретаемые средства производства" [9, с. 494]. Это уже не капитал, а – имущество, тогда как все явления, которые принято считать капиталистическими, связаны исключительно с денежным фондом. По мнению этого австрийского исследователя, капитал всегда выступает в форме платежных средств, но не все платежные средства выполняют специфическую функцию капитала, и он полагал:

- в экономике, где нет развития, нет и быть не может капитала в полном смысле этого понятия, который рождается под влиянием необходимости инвестирования (кредитования);
- в условиях только кругооборота капитал отсутствует, платежные средства выполняют техническую функцию;
- доход от денежного капитала (иногда его называют ссудный капитал) приобретает форму процента.

Поэтому стало естественным, что в результате всех указанных исследований на *следующем этапе эволюции экономических теорий* акцент сместился с сущностного подхода капитала на подход его стоимостного измерения. Связано это было с тем, что в условиях отождествления капитала с капитальными благами (инвестициями), при их неоднородности, осуществить измерение и агрегирование невозможно. Для обобщения представления о величине капитала следовало использовать стоимостную оценку, расчет которой возможен двумя путями:

- либо через затраты производства, требующего определенного времени;
- либо через приведенную стоимость будущего выпуска, который произведут при помощи этих благ.

В обоих случаях предполагается существование некой процентной ставки (стоимость капитала), которая определяется однозначным способом – через размер капитала.

Несмотря на критику трактовки капитала в теории И. Фишера со стороны Л. Мизес, в трактате об экономической теории [9, с. 194] она получила свое дальнейшее развитие и послужила основой для разработки теории динамического капитала – концепции поддержания размера капитала.

В рамках кембриджской школы, к которой принадлежит автор теории динамического капитала Дж. Хикс, используется трактовка капитала как "определенная сумма благ в виде материальных, денежных,

интеллектуальных средств, используемых в качестве ресурсов, способных к производству последующих благ в будущем" и подход к оценке, устремленный в будущее, в соответствии с теорией И. Фишера. Согласно этой трактовке капитал, по сути, отождествляется с инвестициями, суммой капитальных благ по производству других благ. Кроме этого, в основу своей концепции Дж. Хикс положил определение дохода И. Фишера (полученные, имеющиеся в наличии и предназначенные для потребления денежные средства), с поправкой на средства, которые предназначены для накопления. Поскольку обсуждается не номинальный, а реальный капитал (номинальным является только денежный капитал), решая проблему оценки, автор теории динамического капитала предложил две альтернативы его исчисления на базе индекса цен:

- первая – определение стоимости продуктов, производимых с помощью капитальных благ, при использовании, которой капитал теряет свойство многообразия и изменения в оценке не коррелируют с изменениями в его физическом составе. Эта оценка получила название «стоимость капитала», что соотносится с понятием «финансовый капитал». В финансовом смысле капитал может принимать две формы: инвестированных денежных средств (номинальный финансовый капитал) и инвестированной покупательной способности (реальный финансовый капитал);
- вторая – определение стоимости капитальных благ, при использовании которой сохраняется многообразие капитала – изменение его физического состава влечет изменение его стоимости. Оцениваемый капитал обозначен термином «физический капитал». Понятие «физический капитал» основывается на представлении о производственных или операционных возможностях хозяйствующего субъекта, заключенных в его активах [1, с. 92].

По мнению Дж. Хикса природу капитала полней отражает увеличение его стоимости в денежной форме, тогда как вторая альтернатива как бы обращена в прошлое. К достоинствам концепции ученого также относят придание капиталу экономической динамики. Считается, что Дж. Хикс позаимствовал учение и обобщил основные идеи Д. Кейнса и И. Фишера, придав им математическую трактовку. Поэтому и нами для иллюстрации концепции поддержания капитала будет использовано ее математическое описание.

Условный пример. Предположим, что компания "Commeilfaut" начинает свою деятельность, располагая капиталом в размере 5 000 €. В начале года на эту сумму были приобретены запасы, реализованные в конце года за 6 000 €. С учетом индекса цен их текущая стоимость составила 5 400 €, при годовом уровне инфляции – 7 %. Используя две альтернативы поддержания капитала, определим прибыль компании (табл. 1).

Таблица 1

Сравнение показателя прибыли и поправки на поддержание размера капитала

Показатели результатов деятельности	Поддержание финансового капитала, €		Поддержание физического капитала, €
	номинального	реального	
Доходы от реализации	6 000	6 000	6 000
Себестоимость продаж	(5 000)	(5 000)	(5 400)
Операционная прибыль Поправка на инфляцию	1 000 -	1 000 (350)	600 -
Общая прибыль	1 000	650	600
Резерв на поддержание размера капитала	-	350	400

Источник: разработано авторами на базе [1, с. 92]

Базовым отличием этих альтернатив является определение последствий изменения размера капитала. Так, согласно варианту поддержания финансового реального капитала необходимо увеличить размер уставного (учредительного капитала) на сумму 350 € с тем, чтобы сохранить уровень благосостояния или финансовых возможностей, которыми располагала компания на момент ее формирования. Вариант поддержания номинального капитала искажает информацию о стоимости уставного капитала, поскольку не учитывает его обесценение во времени. Третий вариант, хотя и учитывает временной фактор, снижающий стоимостной размер капитала (поддержание определено в размере 400 €), однако его применение в условиях многообразия выпускаемой продукции затруднительно.

В продолжение развития своей концепции Дж. Хикс разделил научные школы экономической теории капитала на две группы: «фондисты», которые определяют капитал как денежную сумму, используемую в хозяйственных операциях с целью получения дохода, понимая его как фонд; «материалисты», которые представляют капитал как совокупность предметов, обладающих определенным общим признаком.

Тем не менее, несмотря на широкое распространение и признание концепции поддержания капитала, некоторые экономисты [25], [27] критически ее оценивают. Так, П. Гареньяни отмечает, что экономика всегда находится в состоянии равновесия, что предполагает равенство цен спроса и предложения на капитальные блага, а потребность концепции в «динамике» для расчета будущего благосостояния привела к развернувшимся спустя 30 лет дебатам [25, с.15-16]. Именно вокруг стоимости капитала, рассчитываемой на базе меняющейся процентной ставки, и разгорелась в 50-х – 70-х годах XX столетия дискуссия по теории капитала, получившая

название «спор двух Кембриджей», и которая завершилась признанием основных постулатов трактовки капитала неоклассической школы [25, с. 5].

Исторически сложилось так, что под воздействием перехода от одной модели экономики к другой, капитал подвергается изменениям. Это имеет место и при смене индустриальной экономики на модель, основанную инновациях – продукта человеческого интеллекта.

Созидательные индивидуальные способности человека интересовали экономистов в течение многих десятилетий, так Ж.-Б. Сей и Н. Сениор, и И. Фишер, и другие считали, что приобретенные навыки к труду следует рассматривать как капитал в «человеческой форме». Дж. Мак-куллох проводит аналогию между общепринятым и человеческим капиталом, и допускает, что инвестиции в человека должны иметь темп оборота, согласующийся с темпом оборота других инвестиций, плюс нормальный темп оборота, определенный рыночной ставкой процента [4, с. 99-104]. Впоследствии эта идея нашла отображение в исследованиях ученых-экономистов, пытавшихся рассчитать стоимость труда отдельного человека. Одной из попыток решения этой проблемы было исследование, предпринятое неоклассиками, позиционируемыми как «двухфакторные экономисты», которое заключалось в определении взаимного влияния двух факторов экономики, труда, идентифицируемого как поток, и капитала – как фонд капитальных благ. При этом качественные характеристики человека в этих исследованиях не подлежали экономической оценке, что является недостатком этого исследования. С критикой этого недостатка выступил Дж. Хикс, который твердо и лаконично выразился: “Труд работает …посредством капитала, но не капиталом и не с капиталом. Место каждого из факторов в процессе производства четко разделяется” [1, с. 91], а, следовательно, и результаты каждого из них должны, обособлено оцениваться.

Однако в связи с разработкой инновационной модели развития экономики, условно разделенной на два сектора – «производство материальных благ» и «производство человека», *человеческий капитал*, характерными особенностями которого, прежде всего, являются его корпоративность и научность, стал рассматриваться как основной компонент совокупного капитала бизнес-единицы (современный этап эволюции экономической теории). Для стоимостного измерения капитала предложено два возможных варианта: метод неприобретенного гудвилла и метод приведенной текущей стоимости. В инновационной экономике человеческий капитал становится не только ключевым фактором создания конкурентных преимуществ организации, но и рассматривается как основной компонент совокупного капитального блага. Теория человеческого капитала сравнительно молода, и связана с именем Т. Шульца, автором работ по теории «человеческого капитала» и «инвестиций в человека». Автор этой теории приводит следующее определение: «человеческий капитал – это совокупность инвестиций в человека, повышающая его способность к труду

– образование и профессиональные навыки [29]. Исходя из этого следует, что человеческий капитал (одна из его разновидностей – интеллектуальный) и по сравнению с выше обозначенными формами капитала отличает, прежде всего, корпоративный характер организации и научной характер труда.

По мнению Т. Шульца и его сторонников:

- между человеческим и реальным капиталом нет принципиальных различий, как тот, так и другой приносят доход;
- основная часть заработной платы – это доход от человеческого капитала [29].

Однако вопрос определения размера человеческого капитала, а также измерения дохода, получаемого от его использования, остался открытым. Для стоимостного измерения капитала предложено два возможных варианта: метод неприобретенного гудвилла и метод приведенной текущей стоимости. [29], в дополнение к которым было предложено множество других, но ни один из них до сих пор не получил своего признания. Наряду с проблемой оценки человеческого капитала существует проблема его идентификации, на решение которой направлены исследования К. Спенс и Д. Картер.

В результате сложилась парадоксальная ситуация: сегодня, когда человеческий капитал – это интенсивный фактор производства, основной фактор экономического развития, для признания его в качестве экономической категории отсутствует основное условие – экономический расчет или стоимостное измерение. Видимо решение этой проблемы является поводом для будущих дискуссий. Авторы считают уместным подчеркнуть, что исследованию вопроса экономической сущности капитала, посвящено множество работ ученых-экономистов современности [6], [27], [28] и др.

На базе проведенного исследования, представим в обобщенном виде (табл. 2) систематизацию понятия «капитал» в контексте эволюции экономических теорий.

Таблица 2

Систематизация понятия «капитал» в контексте эволюции экономических теорий

Научная экономическая школа	Определения капитала	Форма капитала
Зарождение теории экономики	совокупность имущества купца	торговая
Меркантилизм	как деньги, с которыми отождествлялись определенные виды богатства (золото, серебро, товары, подлежащие трансформации в деньги), в сфере обращения, создавали прибавочную стоимость	торговая
Физиократия	как земля и средства производства, где и создается прибавочная стоимость	материальная
Классическая	как средство производства – накопленный	промышленная

экономическая школа	запас вещей или денег необходимых для дальнейшего производства	
Австрийская школа политэкономии	как сбереженный труд собственника имущества, который воздерживаясь от использования своей собственности на личное потребление, значительную ее часть превращает в капитал	денежная
Марксистская политэкономия	как определенное общественное, производственное отношение в процессе производства материальных благ	материальная и общественная
Неоклассическая школа	как процесс сбережения, который не имеет конкретной вещественной формы, и является капитальным благом приносящий доход	реальная (производственна я, денежная исключена)
Кейнсианская школа	как дисконтированный доход запаса реальных благ, способного к производству последующих благ в будущем с целью получения дохода	финансовая (денежная) и физическая (реальная)
Все научные школы экономики	как совокупность инвестиций в человека, повышающая его способность к труду	интеллектуальная (человеческая)

Источник: разработано авторами на базе [3], [9], [29]

Анализ содержания табл.2, подтверждает, тот факт, что, как было обозначено выше, капитал трактуется экономистами как объект собственности (активная сторона в обязательственном праве), который приобретает специфические качества под влиянием эволюции экономических теорий (табл.3):

Таблица 3

Качественные характеристики капитала, как экономической категории в контексте эволюции экономических теорий

Научная экономическая школа	Сущностная форма капитала	Характер капитала	Метод оценки
Физиократия, Меркантилизм, Классическая экономическая школа	вещественная	статический	номинальная стоимость
Австрийская школа политэкономии, Неоклассическая школа, Кейнсианская школа	финансовая	динамический расчетный	дисконтированная стоимость
Марксистская политэкономия	общественная	динамический концептуальны й	отсутствует
Все научные школы экономики	человеческая	динамический	отсутствует

Источник: разработано авторами

- трансформирующаяся форма: от вещественной к интеллектуальной;
- меняющийся характер: от статического как формы к динамическому как оценочному показателю;
- отсутствие универсального метода стоимостного измерения.

Обобщим и конкретизируем отдельные концептуальные аспекты проведенного исследования (рис.2).

Рис. 2. Трехфакторная сущность капитала
Источник: разработано авторами

Итак, по нашему мнению, сущность капитала определяется согласно подходу, применяемому для его толкования. Как было обозначено выше, капитал является объектом правоотношений, которые имеют две составляющие: активную и пассивную стороны. Пассивная составляющая показывает, из каких источников (собственных и заемных) образовалось имущество организации, и, как следствие, характеризует ее обязательства перед кредиторами. Следовательно, с точки зрения права капитал является обязательством перед учредителями и собственным источником создания и функционирования организации (юридический подход).

Активная составляющая характеризует имущество организации, являющееся экономическим ресурсом. Эта активная часть правоотношений изучается экономистами, которые придали капиталу имущественную форму (финансовую и физическую). Следовательно, с позиции теорий экономики капитал представляет собой фактор производства и его эффективного функционирования.

Поскольку правоотношения всегда двусторонние, то и капитал, как объект правоотношений, следует рассматривать в широком смысле как две равновеликие составляющие: обязательства организации перед кредиторами (пассивная сторона) и имущество организации (активная сторона). Поэтому под капиталом зачастую понимают собственные и заемные средства.

В контексте трансформации форм капитала и придания ему формы финансового капитала (согласно смешанному подходу как средство обеспечения дохода в будущем), основное внимание сосредоточилось на оценке эффективности инвестиций в капитал. На этом уровне обеспечивается решение основных финансово-производственных задач организации, при

этом приращение капитала направлено на извлечение прибыли в интересах собственников. Проблема оценки прибыли как прироста капитала нашла свое отражение в концепции сохранения размера капитала.

Однако исследования и дискуссии по этому вопросу продолжаются, и в этом отношении следует учесть мнение ряда авторитетных ученых, которые справедливо отмечают, что:

- едва ли есть термин, относительно которого господствовала такая путаница, сбивчивость и разноголосица в его понимании, как капитал [27];
- не пора ли признать, что сложности в оценке капитала являются лишь выражением глубинной проблемы теории капитала изначально основанной на понятии, которого как независимо измеряемого фактора производства попросту не существует? [25].

3. Трактовка капитала в теориях бухгалтерского учета

В современной теории учета не оспаривается мнение о том, что ее эволюция сопряжена с развитием теорий экономики и права. Это мнение четко сформулировано известным французским исследователем методологии бухгалтерского учета Ж. Ришар: наука о бухгалтерии – это мост, соединяющий экономику и право [16, с. 23]. И поскольку в рамках этих двух научных направлений проводились глубокие исследования сути и экономического содержания капитала как фактора производства, то, естественно, что и в теории бухгалтерского учета, капитал занимает ключевое положение.

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

Первые теоретические исследования, во многом определившие последующее развитие бухгалтерского учёта капитала, связаны с именами И. Шерр, Э. Шмаленбах, Ф. Шмидт, Ч. Шпруг, которые являлись разработчиками той или иной концепции капитала. Впоследствии решением этой весьма сложной и многогранной проблемы стали заниматься представители различных западных школ бухгалтерского учета такие как: Д. Александер, Х. Андерсон, И. Бетге, М. ван Бреда, Б. Нидлз, Ж. Ришар, Э. Хендриксен, Дж. Р. Хикс, и другие. Вопросы развития и становления современной методологии учета исследованы известными учеными России, Украины, Молдовы: Ф. Бутынец, В. Ковалев, В. Палий, М. Пятов, Я. Соколов, В. Цуркану и др.

При бухгалтерском подходе выделяются два направления в изучении сущности капитала, которые следует четко разграничивать: капитал как элемент финансовой отчетности; капитал как совокупность определенных учетных объектов, представление информации о которых зависит от их экономической сути.

Как уже известно, в методологии бухгалтерского учета капитал организации трактуется на базе модификаций балансовых уравнений, согласно которому и формируется раздел баланса и представляется информация в разрезе его уникальных элементов. Раскроем характер капитала как элемента финансовой отчетности, через призму эволюции концепций баланса: от концепции статического баланса к концепции смешанного баланса.

По мнению многих современных ученых сложившаяся к настоящему времени система учета произошла "от купеческого учета и его влияние заметно и поныне. Именно купцы придумали капитал как фонд, инвестированный в запасы товаров, предназначенных для продажи. Капитал, воспринимаемый как фонд, оборачивается, материальные блага не оборачиваются, а фонд – да. Такой подход создал условия для противоставления капитала и материальных благ с целью отражения в учете. Капитал у бухгалтера появляется на стороне обязательств балансового отчета, а машины и оборудование – на стороне активов. Капитал соответственно фонд, воплощенный в активах" [1, с. 91].

Как подчеркивает М. Пятов "именно трактовка актива бухгалтерского баланса как отражающего имущество предприятия, а капитал собственников – как суммы, представляющей часть этого имущества, свободную от долгов, определила практику бухгалтерии приблизительно со времен Л. Пачоли до XIX века" [14, с. 60].

Итак, во времена Л. Пачоли под капиталом понималась совокупность настоящего имущества собственника, который отражается всегда верителем (кредитором) [24, с. 143]. Однако учетная концепция капитала как таковая отсутствовала, поскольку капитал как экономическая категория возникает только в обязательственном праве между кредитором и должником, являющихся юридическими лицами.

В конце X1X века абстрактного собственника (юридическое лицо) стала интересовать не столько информация о возникновении прав и обязательств по конкретной сделке, сколько сохранность и эффективность использования имущества, направления его вложения и финансовый результат деятельности компании реализованное решение получило название концепция статического баланса. Согласно этой концепции, признанным идеологом которой является Й. Шерр, капитал представляет собой разницу между имуществом юридического лица и его долгами. Методика этого расчета была основана на выделении капитала как основного объекта бухгалтерского учета в качестве отдельного компонента балансового равенства, которое было трансформировано в капитальное уравнение: *Активы – Пассивы = Капитал*. Исходя из этого уравнения, *капитал отождествляется с чистым имуществом организации, оцениваемый по ликвидационной стоимости*. В дальнейшем эволюционные тенденции в теории баланса, по сути, были связаны с новой экономической трактовкой

компонентов балансового равенства. Вопрос концепций баланса подробно раскрыт авторами в работе [23, с. 89-166].

Следующей концепцией в рамках теории отчетности является динамическая концепция баланса, разработанная Э. Шмаленбахом. В рамках этой концепции внимание было сосредоточено на исчислении финансового результата за отчетный период. В соответствии с этой концепцией каждая статья баланса рассматривалась как элемент движения капитала, пассивы трактовались как вложенный и израсходованный капитал – источник имущественного потенциала организации, приносящий дополнительный доход. Таким образом, через призму величины финансового результата рассматривался процесс кругооборота капитала, под которым понимались все *финансовые ресурсы организации: собственные и заемные, оцениваемые по номинальной стоимости*.

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

Совершенно новая экономическая трактовка капитала возникла в американской школы теории учета, признанным лидером которой являлся Ч. Шпруг. В рамках этой теории предлагалась следующая интерпретация каждого компонента правой части балансового равенства: *Пассивы – что я должен, Капитал – что я стою*. Эта модель получившая дальнейшее развитие в двух интерпретациях: персоналистической школы, вторая – институалистской школы, расхождения которых связаны с трактовкой капитала, а также с позицией в отношении счетов «Капитал» и «Прибыль и убытки», считается исходной точкой современной теории бухгалтерского учета, в основу которой положена полезность абстрактного представления в бухгалтерском учете.

Экономический подход персоналистов, а также концепция поддержания размера финансового капитала продолжили свое развитие в системе МСФО. Согласно «Концептуальным основам подготовки финансовой отчетности» *под капиталом понимается как доля активов организации, остающаяся после вычета всех его обязательств*. Обобщая вышеизложенное, представим в таблице 4 систематизацию экономической

трактовки капитала как элемента финансовой отчетности в контексте эволюции концепций баланса.

Следует отметить, что в настоящее время некоторыми исследователями [6], [27] и др. выделяются несколько научных взглядов по отношению к сущности капитала, однако, по нашему мнению, в рамках теории учета сформировано два базовых направления.

Таблица 4

Систематизация экономической трактовки капитала в контексте балансовых концепций

Концепция баланса	Трактовка раздела баланса капитала	Экономическая трактовка капитала
Статическая	Собственный капитал	Капитал отождествляется с чистым имуществом организации, оцениваемый по ликвидационной стоимости
Динамическая	Капитал	Под капиталом понимаются все финансовые ресурсы организации, оцениваемые по номинальной стоимости
Органическая	Капитал	Капитал отождествляется с чистым имуществом организации, стоимостная оценка которого осуществляется с учетом эффекта инфляционных и дефляционных процессов
Смешанная (МСФО)	Собственный капитал	Капитал – это чистые активы организации, оцениваемый согласно концепции поддержания капитала

Источник: разработано авторами на базе [18]

Сторонники первого направления (Д. Александер, Е. Евставьева, В. Ковалев, Я. Соколов, В. Цуркану, Э. Хендрексен, Р. Энтони) под капиталом понимают только **собственный капитал** организации, который трактуется как разница между общей стоимостью ее активов и всех накопленных обязательств, то есть как чистые активы. Для подтверждения сказанного приведем несколько определений капитала обозначенных авторов. Итак, капитал:

- представляет собой чистые активы – общую стоимость ее активов за вычетом обязательств, сформированную в результате использования основного и оборотного капитала [6, с. 39];
- трактуется как интерес собственников фирмы в ее активах, величина, которого равна сумме чистых активов [7, с. 148];
- это собственные источники средств, которые представлены различными вилами капитала и нераспределенной прибылью [19, 287];
- представляет собой остаточный интерес в активах предприятия после вычета из них пассивов [22, с. 69];
- представляет собой разность между активами корпорации и ее кредиторской задолженностью [21, 480].

Представители второго подхода рассматривают капитал **как совокупный капитал** и трактуют его как накопленный запас средств, необходимых для производства материальных благ. Для подтверждения сказанного приведем несколько определений. Капитал – это:

- центральная категория экономики, свойством которой является сочетание, взаимосвязи и взаимозависимости материальных объектов, источников их образования с управленческими способностями, навыками и опытом управленческого персонала, существующей социальной и политической ситуацией стране и в мире в целом с целью обеспечения конкурентных преимуществ, непрерывного и настроенного функционирования предприятия на рынке [20];
- экономические ресурсы, принадлежащие компании и образованные путем использования собственных и привлеченных источников [10, с. 238];
- величина средств, вложенных в хозяйственную деятельность [11, с. 62].

В соответствии с финансовой концепцией капитала основной целью представления в финансовой отчетности показателей формирующих капитал, является обеспечение всех пользователей информацией о его динамике, которая выражает эффективность управления организацией и экономические права собственников. Для этого необходимо было установить методологическую основу формирования информации о капитале организации в учете и отчетности на основе определенного классификационного признака – права на долю участия в капитале

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

***Список використаних джерел*:**

1. *Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике (пер. с англ.)/Д., Александер, А., Бриттон, Э., Йориссен. – М: Вершина, 2005. – 886 с.*
2. *Большой бухгалтерский словарь, под ред. А. Азрилияна. – М: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.*
3. *Всемирная история экономической мысли. В 6 т. (т.1)/МГУ им. М.В. Ломоносова; гл. ред. В.Н.Черковец и др. – М.: Мысль, 1987, 606 с.*
4. *Всемирная история экономической мысли. В 6 т. (т.2)/МГУ им. М.В. Ломоносова; гл. ред. В.Н.Черковец и др. – М.: Мысль, 1987, 574 с.*
5. *Годэмэ, Е. Общая теория обязательств/Е. Годэмэ. – М.: Книга, 2013. – 207 с.*

6. *Евстафьева, Е. Теоретическое исследование дефиниции «капитал» как экономической и учетной категории//Аудит и финансовый анализ. РГЭУ. – 2011. №6. – с. 37-44*
7. *Ковалев, В. Анализ баланса или как понимать баланс: учебно-практическое пособие./В., Ковалев, Вит., Ковалев – 20-изд.. – М.: Проспект, 2010. – 560 С.*
8. *Лопатников, Л. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. – 5-е изд., пер. и доп. – М.: Дело, 2003. – 520 с.*
9. *Мизес, Л. Человеческая деятельность: трактат по экономической теории/Л. Мизес; пер. с англ.. – Челябинск: Социум, 2012. – 878 с.*
10. *Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета (пер. с. англ.)/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 495 с.*
11. *Палий, В. Современный бухгалтерский учет: науч. изд./В. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 729 с.*
12. *Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и Статистика. 2001. – 366 с.*
13. *Пятов, М. Бухгалтерский учет для принятия решений /М. Пятов. – М.: ООО «1С-Паблишинг», 2009. – 268 с.*
14. *Пятов, М. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы/М. Пятов. – Вестник Санкт-Петербургского Университета. Серия 5, Выпуск 4, 2014. – с. 56-75*
15. *Райзенберг, Б. Современный экономический словарь. – 5-е изд., перераб. и доп./Лозовский Л, Стародубцева Е. – М.: ИНФРА-М. 2006 – 495 с.*
16. *Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: пер. с франц. – М: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.*
17. *Саватье, Р. Теория обязательств: практический и экономический очерк/Р., Саватье./пер. с фр. – М.: Прогресс, 1972. – 440 с.*
18. *Соколов, Я. История бухгалтерского учета/Я., Соколов, В., Соколов. – М: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.*
19. *Соколов, Я. Основы теории бухгалтерского учета – М: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.*
20. *Теория измерения капитала и прибыли [Текст]: монография/под общ. ред. проф. Ф. Бутынец, проф. М. Добия. – Краков: Fundacja Uniwersytetu Economicznego w Krakowie, 2010. – 400 с.*
21. *Хендрексен, Э. Теория бухгалтерского учета/Э., Хендрексен, М., ван Бреда . М.: Финансы и статистика, 1997, 576 с.*
22. *Цуркану, В. Бухгалтерский учет по международным стандартам. Амато SRL, Кишинэу, 1996. – 190 с.*
23. *Цуркану, В. «Концептуальные основы формирования баланса организации» в коллективной монографии «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та*

бенчмаркингу»/Монографія/В.,Цуркану, И., Голочалова/ За заг. ред. д.е.н., проф.. Бутинця Ф.Ф. – Житомир «Рута», 2015. – 395с.

24. *Цыганков, К. Менеджмент, капитал, капитализм и бухгалтерия: теоретико-методологические аспекты/К. Цыганков. – Бухгалтерский учет. №3, 2013. – с. 139-155*
25. *Гареньяни, П. (2010) Капитал в неоклассической теории. Некоторые замечания. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://finbiz.spb.ru/download/garegan*
26. *Коэн, А., Харкурт, Дж. (2009). Судьба дискуссии двух Кембриджей о теории капитала./ Вопросы экономики, №8, [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://vopreco.ru/rus/redaction.files/*
27. *Комкова, Ж. (2011). Капитал: экономический и учетный аспект [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://cyberleninca.ru/article/kapital-ekono...*
28. *Мирошниченко, О. (2012). Подходы к трактовке сущности категории «капитал» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://media.miu.by./mim_uses_xxi_03012/*
29. *Теория человеческого капитала (Раздел VI). [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://bestbook.ru/userfiles/books/pdf/*
30. *Гражданский Кодекс Республики Молдова № 1107 от 06.06.2002 (с изменениями на 29.07.2016) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.lex.justice.md/ru/325085/*
31. *Закон РМ об акционерных обществах, №1134 от 02.04.1997 с последними изменениями от 07.07. 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.lex.justice.md/ru/325085/*

Авторський колектив монографії

Проблемні аспекти та перспективи розвитку обліку , контролю, аналізу і оподаткування суб'єктів господарювання в умовах глобалізації економіки

УКРАЇНА

1. ВІННИЦЬКИЙ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

А.В. ДРАБАНІЧ, кандидат економічних наук, доцент кафедри менеджменту і адміністрування
А.А. ЛІЧМАН, аспірант Винницького фінансово-економічного університету

2. ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ ІМЕНІ МИХАЙЛА ТУГАН-БАРАНОВСЬКОГО, М. КРИВИЙ РІГ

Ю.Ф. ГУДЗЬ, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів та банківської справи
Т.В. КОЖУХОВА, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та аудиту
О.М. КОНДРАТЮК, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та аудиту
О.В. НЕІЗВЕСТНА, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів та банківської справи
Л.Я ШЕВЧЕНКО, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту
В.А ШЕПЕЛЮК, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту
М.Т.ШЕНДРИГОРЕНКО, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та аудиту
Ю.В. ШТИК, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту
М.О. ЮНАЦЬКИЙ, кандидат економічних наук, кафедри фінансів та банківської справи
КУЗЬМЕНКО А.А., О.-Ф.З КЄТІНГ, В.Ю САВЕНКО, Ю.І НІКОЛАЙЧУК, Н. Плис студенти 4 курсу групи ОА-13

3. ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Н.І. ДЕМЧУК, доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів та банківської справи

4. ІНСТИТУТ ЕКОНОМІКИ ПРОМИСЛОВОСТІ НАН УКРАЇНИ (М. КИЇВ)

Н.В. ТРУШКІНА, науковий співробітник Інституту економіки промисловості НАН України (м. Київ)

5. ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

І.В. ЗАМУЛА, доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту
Л.В.ЧИЖЕВСЬКА, доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту

6. ЖИТОМИРСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРОЕКОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Ю.Ю. МОРОЗ, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
М.Ф. ПЛОТНІКОВА, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри інноваційного підприємництва та інвестиційної діяльності
Ю.С. ЦАЛЬ-ЦАЛКО, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

7. КРИВОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

О.М. БРАДУЛ, доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування

8. КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

С.В. ВОЛОСОВИЧ, доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів
В.М. КОСТЮЧЕНКО, доктор економічних наук, професор

9. НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ХАРКІВСЬКИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»

Т.В. ДАВИДЮК, доктор економічних наук, професор, професор кафедри економічного аналізу та обліку

10. НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Н.М. МАЛЮГА, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри теорії бухгалтерського обліку

11.ПВНЗ «ІНСТИТУТ ДІЛОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ», М. КРИВИЙ РІГ

Г.В. САМОРОДЧЕНКО, кандидат економічних наук, доцент кафедри менеджменту і адміністрування
С.Б. ШИПІНА, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку, фінансів та оподаткування

12.ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АВТОМОБІЛЬНО - ДОРОЖНІЙ УНІВЕРСИТЕТ

А.В. НІКІТІНА, кандидат економічних наук, доцент кафедри міжнародної економіки

РЕСПУБЛІКА БІЛАРУСЬ

БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

В.Н. ЛЕМЕШ, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хазяйства
Л.В. ПАШКОВСКАЯ, канд.экон.наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хазяйства, ДипИФП

РЕСПУБЛІКА МОЛДОВА

МОЛДАВСКАЯ ЭКОНОМИЧЕСКЯ АКАДЕМИЯ

В.И. ЦУРКАНУ, докт. экон. наук, профессор Молдавской Экономической Академии
И.Н. ГОЛОЧАЛОВА, канд. экон. наук, доцент Молдавской Экономической Академии

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ, АНАЛІЗУ І ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

(українською та російською мовами)

Підписано до друку 30.11.2017.
Формат 60х84/16. Ум. др. арк. 27,125
Папір офсетний 80 г\м^2
Тираж 300 прим. Замовлення №30-11/17-36

Видавництво «Діонат» (ФО-П Чернявський Д.О.)
пр. 200 річчя Кривого Рога, 17, (зуп. «Спаська»),
тел.: (067) 46-46-102; (056) 401-12-53.
Свідоцтво ДК 3449 від 02.04.2009 р.
www.dionat.com

Діонат