

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПОДІЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНО-ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ГО «НАУКОВИЙ КЛУБ «СОФУС»

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Міжнародний науковий журнал

Заснований у 2013 році

Випуск 3

2016

ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Міжнародний науковий журнал

Заснований у 2013 році
Виходить до 4 разів на рік

Випуск 3. 2016

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

Співзасновники: ГО «Науковий клуб «СОФУС», Тернопільський національний економічний університет,
Подільський державний аграрно-технічний університет

Головний редактор:

Бруханський Р.Ф. – д.е.н., доцент (Україна)

Виконавчий редактор (відповідальний секретар):

Семенишена Н.В. – д.ф., доцент (Україна)

Заступник головного редактора:

Жук В.М. – д.е.н., професор (Україна)

Випусковий редактор:

Сава А.П. – д.ф., с.н.с. (Україна)

Редакційна колегія:

Альбрехт Д. – професор (США)

Алшарарі Н. – д.н., професор (ОАЕ)

Вахрушина М.А. – д.е.н., професор (Росія)

Гасьор А. – д.ф. (Польща)

Дерій В.А. – д.е.н., професор (Україна)

Дюранкев Б. – д.ф., професор (Болгарія)

Задорожний З.-М.В. – д.е.н., професор (Україна)

Іванишин В.В. – д.е.н., професор (Україна)

Ісмаїл Т. – д.н., професор (Єгипет, Саудівська Аравія)

Озер Гекхан – д.н., професор (Туреччина)

Панков Д.О. – д.е.н., професор (Білорусь)

Пармаклі Д.М. – д.е.н., професор (Молдова)

Петрук О.М. – д.е.н., професор (Україна)

Пуцентейло П.Р. – д.е.н., професор (Україна)

Пушкар М.С. – д.е.н., професор (Україна)

Родрігес П.-С. – д.н., професор (Бразилія)

Чайковська О.В. – д-р ф. (філол.), перекладач (Україна)

Садовська І.Б. – д-р ф., професор (Україна)

Сіманавічене Ж. – д.е.н., професор (Литва)

Тимчев М. – д.ф., ас. професор (Болгарія)

Хомин П.Я. – д.е.н., професор (Україна)

Хусейн Х. – д.н., професор (Великобританія)

Шарма Б. – д.е.н., професор (Індія)

*Рекомендовано до друку Радою засновників
(протокол № 3 від 03.11.2016 р.)*

*Свідоцтво про державну реєстрацію
друкованого ЗМІ
КВ № 21662-1562P від 18.08.2015 р.*

*Журнал включено до Переліку наукових фахових видань України
з економічних наук (наказ МОН України № 1222 від 07.10.2016 р.)*

Журнал індексується в міжнародних каталогах та наукометричних базах: Cosmos Impact Factor (IF - 4,006), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Eurasian Scientific Journal Index (ESJI), Journals Impact Factor (JIF) (IF-1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF - 2,5), Index Copernicus (ICV 2015 – 47,06), MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), PIHL, ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), The Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

Адреса редакції:

ГО «Науковий клуб «СОФУС», Україна, 46027, м. Тернопіль, а/с 553. тел. +38 (098) 787-81-47.

E-mail: ijournal.ia@gmail.com. web: www.sophus.at.ua

Відповідальність за оригінальність (плагіат) тексту наукової статті, точність наведених фактів, цитат, статистичних даних, власних назв, географічних назв та інших відомостей, а також за те, що в матеріалах не містяться дані, що не підлягають відкритій публікації несуть автори наукових праць. Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника. Передрук та переклад статей дозволяється лише за згодою редакції та автора.

© Тернопільський національний економічний університет,
Подільський державний аграрно-технічний університет,
ГО «Науковий клуб «СОФУС», 2016

© Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2016

TERNOPIL NATIONAL ECONOMIC UNIVERSITY
STATE AGRARIAN AND ENGINEERING UNIVERSITY IN PODILYA
SCIENTIFIC CLUB «SOPHUS»

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES

International scientific journal

Founded in 2013

Issue 3

2016

THE INSTITUTE OF ACCOUNTING, CONTROL AND ANALYSIS IN THE GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES

International scientific journal

Founded in 2013
Periodicity: up to 4 times a year

Issue 3. 2016

ISSN 2410-0706 (Print)
ISSN 2410-9274 (Online)

Founders: Scientific Club «SOPHUS», Ternopil National Economic University, State Agrarian and Engineering University in Podilya

Editor in Chief:

Ruslan Brukhanskyi – Dr.sc. (Econ), As. Professor (Ukraine)

Responsible Secretary:

Nataliia Semenysheva – PhD, Assoc.Prof. (Ukraine)

Associate Editor:

Valeriy Zhuk – Dr., Professor of Accounting (Ukraine)

Managing Editor:

Andriy Sava – Ph.D., Senior Researcher (Ukraine)

Editorial Board:

David Albrecht – Professor of Accounting (USA)

Nizar Alsharari – Dr.Sc., Professor of Accounting (UAE)

Marija Vahrushyna – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Russia)

Aleksandra Gašior – Dr.hab. (Poland)

Vasyl Derii – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Boyan Durankev – PhD, Professor (Bulgaria)

Zenovii-Mykhailo Zadorozhnyi – Dr.Sc. (Econ.),

Professor of Accounting (Ukraine)

Volodymyr Ivanyshyn – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Tariq Ismayil – Dr.Sc. (Econ.), Professor of Accounting
(Egypt, Saudi Arabia)

Gökhan Özer – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Turkey)

Dmitri Pankov – Dr.Sc. (Econ.), Professor of Accounting (Belarus)

Dmitriy Parmakli – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Moldova)

Olexandr Petruk – Dr.Sc. (Economics), Professor (Ukraine)

Petro Putsenteilo – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Myhajlo Pushkar – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)

Paulo Cesar Chagas Rodrigues – Dr.Sc. (Econ.), Professor
(Brazil)

Olha Chaikovska – Ph.D., interpreter (Ukraine)

Irina Sadovska – PhD, Professor (Ukraine)

Zaneta Simanaviciene – Dr.Sc. (Econ.) Professor
(Lithuania)

Marko Timchev – PhD, Associate Professor (Bulgaria)

Petro Khomyn – Dr.Sc. (Econ.) Professor (Ukraine)

Khaled Hussainey – Dr.Sc. (Econ.), Professor of
Accounting (United Kingdom)

Brachm Sharma – Dr.Sc., Professor of Management (India)

*Recommended for publication by Founder Council
(protocol # 3, from 11.03.2016)*

*State registration
KB № 21662-1562P reissued 08.18.2015.*

*The journal included in the list of scientific professional editions of Ukraine
by economic sciences (order by MES of Ukraine #1222 from 10.07.2016)*

The journal is indexed in international directories and scientometric databases: Cosmos Impact Factor (IF - 4,006), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Eurasian Scientific Journal Index (ESJI), Journals Impact Factor (JIF) (IF- 1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF - 2,5), Index Copernicus (ICV 2015 – 47,06), MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), PIHL, ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), The Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

Editorial Office:

Scientific club «SOPHUS», Ukraine, 46027, Ternopil, box 553. tel. +38 (098) 787-81-47.

E-mail: ijjournal.ia@gmail.com. web: www.sophus.at.ua

Responsibility for originality (plagiarism) the text of the article, the accuracy of facts, quotations, statistics, proper names, place names and other information, as well as the fact that the materials do not contain data that can not be open publication are the authors of scientific papers. The opinions of the authors of publications may not coincide the views of the editorial board of the collection. Reprint and translation of articles is allowed on the written consent with the editorial office and the author.

© Ternopil National Economic University,
State Agrarian and Engineering University in Podilya,
Scientific Club «SOPHUS», 2016

© The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances, 2016

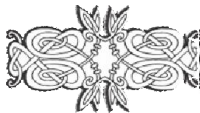
З М І С Т

Теорії бухгалтерського обліку, розвиток під впливом економічних теорій та інституційних змін	
Пушкар Михайло СТРУКТУРА СИСТЕМИ ОБЛІКУ В ЕКОНОМІЦІ ЗНАНЬ	7-18
Інституційні засади впровадження міжнародних стандартів облік	
Ніпіаліді Ольга ПРАКТИКА УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ПРОЦИКЛІЧНОСТІ ЕКОНОМІКИ	19-30
Проблеми організації обліку суб'єктів господарювання	
Ilyin Valeriy, Slobodian Mariya FOREIGN EXPERIENCE IN A FIELD OF ACCOUNTING AND EVALUATION OF ENTERPRISE INVENTORIES	31-38
Пчелинська Ганна СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	39-44
Рудницька Олена УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ У МІСЦЯХ ЗБЕРІГАННЯ НА ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	45-57
Аналітичне забезпечення діяльності бізнесу	
Герасименко Тамара ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ У КОНТЕКСТІ ЗМІНИ ЙОГО ПАРАДИГМИ	58-68
Системи контролю	
Пугаченко Ольга, Фоміна Тетяна РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ: ПРИКЛАДНИЙ АСПЕКТ	69-84
Звітність: національні особливості та міжнародний досвід	
Воронко Роман УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ В СИСТЕМІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ	85-95
Інститут аудиту: сучасний стан та перспективи розвитку	
Сиротюк Ганна РИНОК АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ УКРАЇНИ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ	96-104
Відомості про авторів	105-106

C O N T E N T

Accounting theories, the development influenced by economic theories and institutional changes	
Pushkar Mykhailo STRUCTURE OF ACCOUNTING IN THE KNOWLEDGE ECONOMY	7-18
Institutional framework of the introduction of international accounting standards	
Nipialidi Olha PRACTICE OF PROFIT MANAGEMENT OF ENTERPRISES IN THE CONDITIONS OF PRO-CYCLING OF THE ECONOMY	19-30
Problems of accounting of business entities	
Ilyin Valeriy, Slobodian Mariya FOREIGN EXPERIENCE IN A FIELD OF ACCOUNTING AND EVALUATION OF ENTERPRISE INVENTORIES	31-38
Pchelynska Hanna MODERN PROBLEMS OF ESTIMATION OF CHARGES OF ENTERPRISE	39-44
Rudnyzka Olena MANAGEMENT ACCOUNTING INVENTORY IN THE LOCATION ON COMMERCIAL ENTERPRISES	45-57
Analytical maintenance of business activity	
Gerasymenko Tamara THEORETICAL AND METHODOLOGICAL CHALLENGES IN ECONOMIC ANALYSIS DEVELOPMENT IN THE CONTEXT OF ITS PARADIGM SHIFT	58-68
Control systems	
Pugachenko Olga, Fomina Tatiana WORKING DOCUMENTS OF NON-CURRENT ASSETS INTERNAL CONTROL TRANSACTIONS: APPLIED ASPECTS	69-84
Reporting: national characteristics and international experience	
Voronko Roman ADMINISTRATIVE REPORTING FOR INTERNAL CONTROL SYSTEM	85-95
The Institute of audit: current state and development prospects	
Syrotyuk Hanna MARKET OF AUDITING SERVICES OF UKRAINE: STATE AND PROSPECTS UNDER CONDITIONS OF EUROPEAN INTEGRATION	96-104
Information about the authors	105-106

ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ, РОЗВИТОК ПІД
ВПЛИВОМ ЕКОНОМІЧНИХ
ТЕОРІЙ ТА ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН



ACCOUNTING THEORIES, THE
DEVELOPMENT INFLUENCED BY
ECONOMIC THEORIES AND
INSTITUTIONAL CHANGES

УДК 657.421
JEL Classification M 490

Пушкар Михайло

д.е.н., професор, професор кафедри аудиту ревізії та аналізу
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

E-mail: m.s.pushkar@tneu.edu.ua

СТРУКТУРА СИСТЕМИ ОБЛІКУ В ЕКОНОМІЦІ ЗНАНЬ

Анотація

Актуальність проблеми структури обліку обумовлена протиріччями між обмеженими стереотипними інформаційними ресурсами, які традиційно постачає «бухгалтерський» облік і потребами менеджерів різних рівнів управління в оригінальній інформації для повсякденної роботи.

Методи. Якщо облік є наукою, то вона повинна спиратися на міцний теоретичний фундамент, розроблений за теорією пізнання з використанням понятійного і категорійного апарату філософії, соціології, психології, семантики, інформатики, кібернетики та інших наук.

Результати дослідження розвитку облікової системи в Україні свідчать про її архаїчність, оскільки до цього часу вона зберігає основні риси середніх віків, обмежена, як правило, розкриттям інформації лише в одному фінансовому аспекті діяльності підприємства і залишається індивідуальною до інформаційних потреб менеджерів операційного і стратегічного рівнів. В наш час потрібно кардинально змінити парадигму, теорію і структуру системи обліку, здатної розширити інформацію для економіки знань.

Висновки. Перспективи формування нової парадигми обліку автор вбачає в необхідності зміни мислення бухгалтерів, подоланні негативного відношення до економічних проблем і вимог бізнесу, зосередження уваги на розробці сучасної теорії обліку, яка розкриває інформаційну складову, а не тільки процедури обробки даних. Структура системи повинна складатися з трьох підсистем – операційного, фінансового і стратегічного обліку, які дають реальну картину роботи підприємства.

Ключові слова: теорія обліку, система та її складові, структура, інформація, рівні менеджменту, інтелектуалізація системи обліку.

Вступ. Проблема розкриття структури облікової науки не знайшла достатнього вирішення у вітчизняній обліковій літературі, більш того, вона навіть не була у переліку важливих тем для дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз досліджень і публікацій свідчить, що коли мова заходить про структуру облікової науки, то, за виключенням небагатьох авторів, таких як М.С.Пушкар [1], М.Ю.Медведев [2], Я.В.Соколов [3], В.М.Жук [4] та інші, які вимагають кардинальної зміни парадигми обліку для постіндустріального суспільства. Проте, переважна більшість авторів книг і статей з теорії обліку до цього часу за інерцією дотримуються старих канонів, у відповідності до яких система складається з бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку В.Г. Швець [5]; Ф.Ф. Бутинець [6]; Н.М.Ткаченко [7]; В.В.Сопко [8] та інші,

позиція яких, в принципі, заперечує діалектику розвитку науки, оскільки відображає уявлення бухгалтерів про діяльність підприємства періоду ХІХ – ХХ ст.

Лише в останні два десятиліття окремі просунуті фахівці стали виділяти в системі фінансовий, управлінський, бухгалтерський та податковий облік, але у цій структурі науки відображено механістичне поєднання нових і старих ідей. Зокрема, що це за загадковий бухгалтерський облік, який існує на одному полі разом з фінансовим та управлінським? Ця класифікація позбавлена логіки, оскільки не ясно за яким критерієм виділені окремі види обліку. Такий антинауковий поділ системи на складові примітивізує складний процес отримання необхідної інформації на підприємстві для користувачів, а головне – дезорганізує практичну діяльність. Отже, проблема структури науки поки що не вирішена і виходить за межі чистого академічного інтересу.

Мета. Важливість проблеми структури системи обліку визначається тим, що в теорії та практиці облікової діяльності потрібно організувати збір фактів та їх обробку за різними методами залежно від специфіки змісту необхідної інформації. Цей процес вимагає осмисленого вибору критерію, за яким можна структурувати цілісне поняття системи, як сукупність часткових видів обліку.

До цього часу фахівці не ставили питання про критерії класифікації видів обліку, а виділяли їх спекулятивно, без будь – якого обґрунтування.

Переважає більшість членів наукового співтовариства з облікового профілю, як папуги повторюють завчені сакраментальні фрази такого змісту «облік ділиться (напевно ділиться сам по собі, без участі людей) на бухгалтерський, бухгалтерський фінансовий, бухгалтерський управлінський, оперативний, статистичний і податковий».

Як розібратися у цій схоластиці студенту чи практику, якщо навіть науковці не знають за якими критеріями потрібно ділити цілісну облікову метрологічну систему? Без визначення критерію класифікації науковці й пропонують такі дивні словосполучення видів обліку, які ми навели.

Виникає ряд запитань: а що таке вид обліку?; Коли він є видом, а коли ні?; Від чого залежить і за якими критеріями здійснюють поділ обліку на види? Що це за гібрид «бухгалтерський фінансовий» чи «бухгалтерський управлінський» облік? Чим «бухгалтерський фінансовий» відрізняється від просто фінансового обліку? Чому, за міркуванням авторів, у бухгалтерського та фінансового обліку різний зміст? Чому в центр пізнання господарської діяльності ставлять «бухгалтерський облік», а потім від нього утворюються похідні види обліку?

Чекати на поставлені запитання відповіді від бухгалтерів марна справа, але ж облік в професійних колах визнають не ремеслом чи мистецтвом віртуозно користуватися рахунками і кореспонденцією між ними, а наукою, оскільки автори захищають дисертації й отримують наукові ступені та звання. А може ці ступені та звання присуджують за написання чисто формального твору, який нічого не дає ні для науки, ні для практики?

Методологія дослідження. Якщо облік є наукою, то вона повинна спиратися на міцний теоретичний фундамент, розроблений за теорією пізнання з використанням понятійного і категорійного апарату філософії, соціології, психології, семантики, інформатики, кібернетики та інших наук.

Результати. Ми підійшли до такого моменту в розвитку облікової справи, коли потрібно не голосливо доводити, що облік є наукою, а виявити сутність системи обліку, мету, структуру, продукт, межі окремих підсистем у загальній системі, методи обробки фактів та отримання інформації, функції, принципи, постулати, закономірності формування і розвитку окремих підсистем та їх значення для суспільства й бізнесу тощо (виділено курс. авт.).

З'ясування питань структури обліку як науки знаходиться на периферії інтересів суспільства (якщо до 1991 р. в Конституції було зазначено, які державні органи відповідали за керівництво обліком, то в Конституції України немає навіть натяку на це), що й консервує науку про облік в її примітивному вигляді, незважаючи на досягнення науково – технічного прогресу. Внаслідок розмаїтості та неоднорідності дослідницької культури наукового співтовариства в межах одного культурно – історичного цілого здебільшого пропонуються способи «латання дірок», а не заміна

парадигми обліку.

Причини такої ситуації криються у психологічних установках дослідників, які автори колективної монографії «Бухгалтерский учет и психология» під керівництвом проф. Н. А. Каморджанової [9], характеризують негативні риси, які накладають свій відбиток на характер і поведінку фахівців з обліку.

Специфіка їх професійної діяльності формує крайній консерватизм, стереотипне мислення, деяку професійну обмеженість, опір змінам та спротив новому, автоматизм у прийнятті рішень, відсутність творчості тощо. У сукупності ці риси обумовлюють індиферентне відношення до переосмислення ролі обліку в суспільстві, яке зазнало колосальних змін в останні 30 років. За цей час у всьому світі почала формуватися нова парадигма облікової науки, яка викликає суттєві зміни у структурі її теорії та практики.

Перш за все, потрібно зазначити, що в структурі виділяють дві сторони: змістову і формальну. Якщо змістова сторона розкриває емпіричний базис (вчення про факти господарської діяльності, окремі твердження і доведення, то формальна – упорядковує множину припущень, постулатів, загальних законів, виділення та опис поведінки тих елементів, які входять в теорію чи концепцію науки. На жаль, і перша, і друга сторони структури змінилася лише в незначній мірі за рахунок запозичень з американської облікової школи, яка поділила науку на фінансовий та управлінський облік в межах єдиної системи екаунтингу, який недоречно перекладають, як бухгалтерський облік, через те, що у нас немає відповідного за змістом терміну. Екаунтинг – це не облік, в нашому розумінні, а процес отримання інформації, аналізу і контролю даних та управління інформаційною сферою [10].

Структура системи обліку в зарубіжних країнах змінилася докорінно у 80-ті роки ХХ ст., коли використання персонального комп'ютера активно вплинуло на мислення та ідеологію облікових працівників стосовно пошуку нових методів отримання інформації для менеджерів. З чисто процедурних аспектів перетворення стандартних фактів господарської діяльності на інформацію, найбільш креативні обліковці перейшли до підготовки інформації на запит менеджерів різних рівнів управління. В центрі уваги бухгалтерів постають проблеми аналізу обсягу і структури інформаційних ресурсів для бізнесу, що є важливішим, ніж зосередження на рутинних процедурах зі збору й обробки даних фінансового обліку. Такі зрушення в психології облікового апарату стали можливими внаслідок появи нових засобів вимірювального (метрологічного) процесу на основі обчислювальної техніки, що призвело до революційних змін у структурі облікової системи.

Поняття «структура» виражає будову, порядок, внутрішню організацію системи, сукупність стійких зв'язків між множиною компонентів системи, які утворюють його цілісність. Структура поділяє систему, як єдине ціле, на частини, які зв'язані між собою деякою множиною елементів системи.. Без виявлення структури не можна зрозуміти сутність існування системи, оскільки сутність означає якість, без якої неможливо уявити систему як об'єкт пізнання реальності. У зв'язку з цим можна поставити запитання про те, що означає структура облікової системи?

Для відповіді на це питання необхідний короткий екскурс в історію. В часи середньовіччя почала формуватися парадигма (взірець) практики обліку, яка, в принципі, базується на формальній процедурі обробки даних на основі подвійного запису (справедливіше буде називати період становлення обліку відродженням знань елліністичного та римського періоду, які були реставровані у ХІІІ-ХІV ст. н.е.). Ця парадигма збереглася і використовується в обліковій практиці і в наші дні!

Говорити про систему і структуру такого обліку не доводиться через те, що знання не були формалізоване у теорії: відсутні концепція, допущення, аксіоми, загальні закони, поняття тощо. Чисто емпіричні знання являли собою узагальнений набір елементів, якими оперували купці чи ремісники для відображення фактів у документах та їх записів у книги на основі засвоєння попереднього досвіду.

До ХІХ ст. облік так і не сформувався як окрема наука, хоча удосконалення процедурного характеру щодо групування фактів на рахунках та порядку їх записів у регістри відбувалися протягом трьохсот наступних років після публікації першої друкованої роботи з подвійного запису

Л. Пачолі (1494 р.).

Лише в середині XIX ст. з'являються перші теоретичні роботи, у зв'язку з розвитком економічної науки під впливом індустріальної економіки, а наприкінці XIX і початку XX століть виникає запит з боку великого капіталу на розробку нової парадигми і моделей обліку. Справа в тому, що традиційний фінансовий облік (облік в грошовому вимірнику) був неспроможний задовольнити потреби менеджерів операційного рівня, тих, хто безпосередньо формує прибутки на робочих місцях і тому необхідно було мати дані для контролю витрат і формування собівартості окремих технологічних операцій і виробів.

До створення моделі обліку для менеджерів операційного рівня долучилися, чого й можна було очікувати, не облікові працівники, а інженерно-технічний персонал та керівники підприємств – Г. Форд, А. Файоль, Г. Емерсон, Гаррісон та інші. Силами цих авторів було створено систему обліку, в якій виокремлено дві його моделі: 1) фінансовий, що дає звітність для визначення динаміки фінансового стану підприємства, та 2) управлінський, що дає інформацію для менеджерів операційного рівня управління, які за допомогою норм і відхилень від них можуть впливати на формування собівартості продукції в оперативному порядку – щогодини, щодня чи щотижня.

Ускладнення системи обліку вимагає її структурування з метою визначення завдань і методів збору й обробки даних в кожній з підсистем, набору економічних показників для контролю, швидкої обробки даних і доведення інформації до заінтересованих осіб у зручній для них формі. Зовсім неважливо як називати такий не надто формалізований облік – виробничим, управлінським чи якимось по-іншому, а важливо те, що він відрізняється за своєю методологією і сутністю від традиційного фінансового. Нарешті, менеджери стали управляти процесами з виробництва продукції не сліпим методом «спроб і помилок», а обґрунтовуючи свої рішення отриманою інформацією в реальному часі.

Вітчизняні бухгалтери до цього часу не розуміють того, що управлінський облік є важливою складовою системи обліку та їх посадовою функцією і вони зобов'язані організувати його впровадження на підприємстві, але замість цього часто здійснюють опір нововведенням посилаючись на різні причини та саботують його ведення. Досить дивною видається ситуація, коли в теорії обліку наводяться процедури обробки даних фінансового обліку, а про управлінський навіть не згадується, що є свідченням байдужості бухгалтерів до проблематики розвитку теорії науки.

Щоб перевірити яка теорія краща, – традиційна, що описує практику обліку за шаблоном XV ст., чи система, яка складається з двох підсистем: фінансового та управлінського обліку, доцільно перевірити кожну з них за критеріями К. Поппера [11]. За його дослідженням краща та теорія, яка:

- дає більший обсяг інформації;
- логічно більш доказова;
- має більшу пояснювальну та передбачувальну силу;

Точність тієї чи іншої теорії можна перевірити тільки методом порівняння прогнозованих фактів з отриманими [12].

Зрозуміло, що дві підсистеми дають більший обсяг і більш різноманітну інформацію, ніж лише один фінансовий облік, а за законами діалектики складність функціонування сучасної економіки логічно вимагає ускладнення структури системи обліку. Управлінський облік у загальній системі обліку має значний вплив на контроль за формуванням собівартості продукції та досягнення передбачуваної мети управління, тому менеджери завжди виступають за оновлення системи обліку та розширення обсягу необхідної інформації, а бухгалтери поки що керуються старими уявленнями про теорію, незважаючи на те, що давно назріла необхідність розробки нового курсу «Теорія обліку» з наповненням його кардинально іншим змістом, ніж зараз в, так званих, «Основах бухгалтерського обліку».

Облікова система в наш час ще більш ускладнюється тому, що людство в епоху сингулярності (коли здобутки науково-технічного прогресу сходяться в такій точці часу, яка

дозволяє в наші дні вирішувати завдання науки будь-якої складності), коли менеджери починають розуміти справжню роль інформації в раціональній організації бізнесу.

Це означає, що в науці треба розвивати не реактивне мислення економістів, основане на фіксації минулих подій, а творче – відображення в інформації реальних тенденцій у середовищі бізнесу, виявлення причино – наслідкових зв'язків між подіями, явищами і процесами, коли суб'єкт сам створює об'єкт із заданими властивостями. Такого об'єкта фізично може й не існувати, але науковець здійснює свої дослідження і дає рекомендації відповідно до того, якби він справді існував. Втілення у життя наших уявлень про бізнес залежить від ерудиції, креативності та методів пізнання людиною інформаційного процесу.

Якщо нехтувати закономірностями отримання й використання інформації, то неможливо вийти за межі знань минулих епох. Бухгалтерам видається, що питання бізнесу не стосується системи обліку, що є первинним, а що вторинним у пізнанні процесу вимірювальної діяльності характеристик об'єктів обліку. Процес пізнання спрямований на спостереження за фактами, їх оцінку (за допомогою вимірювання, яке є частиною науки про метрологію) та перетворення отриманих даних на інформацію. Первинним у процесі обліку виступають факти господарської діяльності, а вторинним – методи і процедури їх обробки. Тільки інформація, як продукт обліку, може бути свідченням істинності тих речей, явищ та процесів, які знаходяться в центрі уваги менеджерів.

Відбір фактів про події фінансової й господарської діяльності у всьому їх різноманітті та перетворення їх в інформацію є основним (первинним) етапом пізнання, а те, якими методами і процедурами оброблені дані – вторинним. У середні віки важливими були процедури обліку, а в наш час – інформація, яку дає облік для менеджерів. Поки що бухгалтери не усвідомлюють цю істину!

Переосмислення основ теорії є вихідним пунктом революційних змін в обліку, але для реалізації таких змін необхідні певні умови:

– початок перемін необхідно здійснювати на основі об'єднання кількох галузей знань в єдиній системі обліку, що вимагає методологічної культури (взаємодії бухгалтерів, економістів, менеджерів, ІТ, психологів, маркетологів, технологів, інженерів тощо);

– наявності кризової ситуації (фінансовий облік не здатний на більше, ніж він може дати, а менеджери вимагають принципово іншої інформації, ніж фінансова, що й породжує кризу в обліковій науці).

За цих умов виникає проблемне поле обліку, пов'язане з пошуком фактів та розширенням інформаційних продуктів для різних ієрархічних рівнів управління. З 80-х років XX ст. починається усвідомлення необхідності доповнення облікової системи, що складається з двох підсистем – фінансової та управлінської ще третьою – стратегічною (табл. 1):

Таблиця 1

Образ підсистем загальної системи обліку

Підсистеми обліку	Інформація про події	Мета підсистем
Стратегічний	Майбутні	Факти для розробки стратегії розвитку
Фінансовий	Минулі	Звітність про фінансовий стан підприємства за минулі періоди
Управлінський	Сучасні	Звітність для менеджерів підприємства в реальному часі

Логіка розвитку систем будь – якого походження свідчить про те, що вони виникають з хаосу (ентропії середовища) і поступового його упорядкування. Системи поступово ускладнюються від простих (з окремих елементарних частин з їх зв'язками) до складних (містять підсистеми з їх

елементами, зв'язками і взаємодією). З часом складнішою стає структура системи за рахунок виділення в ній підсистем, які генерують різноманітну інформацію за критеріями простору, рівнів менеджменту, часом тощо.

Якщо ми приймаємо за аксіому критерії К. Поппера, то система, яка складається з трьох підсистем (табл. 1), безумовно краща за систему з двох, оскільки генерує більший обсяг різноманітної інформації, а доповнення її ще й стратегічною інформацією посилює передбачувану силу системи.

Спільним у функціонуванні підсистем загальної системи обліку є те, що всі вони генерують інформацію про діяльність підприємства, але в різних ракурсах. Подібно до голографії, інформація трьох облікових підсистем створює трьохвимірний динамічний образ підприємства у його цифровому зображенні на певному часовому інтервалі існування підприємства. Функціонування системи передбачає нерозривний зв'язок між підсистемами, які в сукупності відображають закономірність реального світу.

Ці закономірності полягають у тому, що минулі факти впливають на сучасні, а сучасні визначають майбутнє. Сучасні події детерміновані минулими, але сучасні не можуть впливати на минулі, оскільки минуле стає історією, проте, сучасний розвиток може йти різними альтернативними шляхами до майбутнього. Майбутнє твориться випадково і непередбачено, якщо активність людей не стимулює змін у створених ними системах цілком усвідомлено. Розуміння необхідності змін сьогодні, пошук кращих варіантів організації роботи систем, врахування минулого досвіду дає можливість розробляти стратегічні плани, що, з певною імовірністю, дає можливість передбачити майбутнє і знизити рівень ентропії та продовжити життєвий цикл бізнесу.

Нехтувати вимогами розробки стратегії бізнесу і створенням підсистеми стратегічного обліку в умовах частих змін зовнішнього середовища та його впливу на внутрішнє, може призвести до загибелі підприємства через зростання рівня ентропії. Відповідно до другого закону термодинаміки, якщо внутрішня енергія системи знижується і вона не компенсується приростом роботи за рахунок надходження речовини, енергії чи інформації із зовнішнього середовища, то ентропія досягає свого максимального значення, що призводить до деструктивних змін у бізнесі. Зусилля менеджерів щодо поліпшення роботи бізнесу шляхом постійних інновацій без стратегічного планування й обліку за своєю глибинною сутністю є «сизифовою працею», марною спробою запобігти зростанню ентропії (закону природи, що змушує людей удосконалювати процеси виробництва на основі досягнень науково-технічного прогресу або, іншими словами, знань).

Це ще раз свідчить про необхідність формування нової парадигми обліку, під якою розуміють сукупність людських переконань у цінності облікової інформації для суспільства і бізнесу та прийнятих науковим співтовариством нових ідей і технічних засоби з обробки даних, що дозволяє прийняти більш прогресивну модель обліку для постановки проблем бізнесу та їх вирішення) в обліковій системі.

Система обліку з трьох підсистеми здатна відобразити структуру і властивості відображуваного в широкому діапазоні отриманої інформації. Таке відображення означає не одиничний акт, а системний процес, формалізований таким чином, що суб'єкт відбирає тільки принципово важливі об'єкти для спостереження реального середовища бізнесу, фіксує їх у паперових документах чи інших носіях даних задля отримання інформації з метою впливу на раціональні рішення бізнесу.

Інформація в економічних системах має сенс. Сенс – це суб'єктивне економічне відношення особи до значення, а значення розуміють як ім'я предмета, явища чи процесу в його змістових, традиційно прийнятих суспільством характеристиках.

Формування системи обліку в Україні повинно опиратися на наукознавство, яке розробляє наукові принципи. Перш за все, в теорії пізнання потрібно виявити основи, які враховують дію законів:

- семантики – системи понять, написаних мовою науки з метою їх однозначного розуміння

усіма. Мова науки базується на термінах латинського та грецького походження, а також на запозиченнях з англійської, німецької та інших мов, що пояснюється історичними фактами. В середні віки науковий розвиток відбувався з широким використанням латинської мови, яка служила засобом спілкування між вченими різних країн, а пізніше розвиток наук відбувався здебільшого мовою найбільш економічно розвинутих країн Європи;

– методології, як сукупності законів, принципів, методів, ідей, гіпотез, проблем та інших засобів пізнання, у тому числі й використання методів інших наук в теорії обліку. Особлива роль належить філософії, економічній теорії, інформатиці, економічній метрології, теорії систем, менеджменту, маркетингу. В наш час облік контактує з усе ширшим колом природничих, економічних і гуманітарних наук, що значно збагачує його дослідницький апарат;

– логіки та аналізу наукового знання – аналіз системи, обґрунтування взаємодії елементів у системі обліку, її збагачення новими елементами; застосування дедуктивної теорії замість індуктивної, в якій функціонування системи обліку пояснюється на існуючому досвіді (емпіричному рівні), що обмежує отримання інформації про зв'язки, взаємодію, відношення, властивості та закономірності об'єктів господарської діяльності.

Логіка досліджує семантику – сенс і значення наукових термінів з точки зору відсутності протиріч, повноти та незалежності, зокрема таких, як структура, система, підсистема, елемент, модель, факт, теорія, концепція, гіпотеза, проблема. Логіка спрямована на аналіз наукового знання, мови теорії та мови спостережень. З позицій логіки система обліку, в науковому сенсі, малозмістовна та неупорядкована;

– передумов виникнення та генезису науки. На початкових етапах зародження обліку було тісно пов'язане з протоекономікою перших цивілізацій. По мірі розвитку людства та зростання економіки облік поступово ускладнювався і згодом досяг межі, коли без фіксування змін в об'єктах господарської діяльності та їх упорядкування вже неможливо було спрямовувати події в бажаному напрямі. Практика запису фактів змінювалася поступово, але в її основі завжди були неписані правила. Це тривало до XIII-XV ст., епохи переходу від феодалізму до капіталізму, коли небаченими раніше темпами розвивається наука, що дало поштовх до розвитку техніки, а запит на систематизований облік сприяв пошукам формальної системи, яка здатна була дати капіталістам надійну основу для визначення фінансового результату – важливої економічної категорії «прибутку» (грошового еквівалента багатства). В XIX ст. з боку економіки сформувався запит на створення вимірювального апарату ефективності виробництва, що об'єктивно стимулювало появу виробничого обліку (обліку собівартості продукції). Це породило науку «економічна метрологія». Метрологія – наука про вимірювання фактів господарської діяльності, їх групування та отримання на цій основі інформації для координації дій виконавців і менеджерів з метою раціонального використання ресурсів й отримання максимальної віддачі на вкладений у виробництво капітал. Метрологія, по суті, є засобом для системи обліку, використовуючи який можна отримати з обмежених фактів безмежний за обсягом масив інформаційних повідомлень для бізнесу;

– філософії, як базису пізнання реальності, що ґрунтується на загальних законах природи, суспільства і людського мислення. Закони філософії спрямовують процес пізнання на постійний перегляд теорії з тим, щоб вона не віддалялася від дійсності. Облік виник, як один з можливих варіантів відображення фактів господарської діяльності методом подвійного запису, але це не означає, що немає інших варіантів. Все залежить від того, які засоби обробки даних використовують на тому чи іншому етапі розвитку економіки. Рахівниця не могла вирішити завдання обробки даних без подвійного запису, як засобу гарантії математичної точності записів, коли записи по дебету і кредиту в одній і тій же сумі по кожному факту окремо давали в підсумку рівність сум по дебету і кредиту за той чи інший період за відсутності арифметичних помилок, хоча з економічної точки зору така рівність могла містити недостовірні і помилкові записи в кореспонденції рахунків. Використання персонального комп'ютера в обліку дає можливість групувати дані миттєво за будь-яким критерієм і масивом фактів. Зрозуміло, що і зараз можна користуватися рахівницею і подвійним записом, дехто

і досі їздить на волах і конях, замість того, щоб пересуватися автомобілем чи літаком. Подвійний запис не гарантує точності, оскільки математична формальна рівність може бути при помилковій кореспонденції рахунків абсолютно хибною з економічної точки зору. Тому подвійний запис не можна віднести до вічних істин: як він виник на певному історичному етапі, так і може бути заміненим іншим методом реєстрації і обробки фактів. Науковий апарат філософії дає орієнтири для системи обліку про те, якими методами зробити процес пізнання адекватним законам буття. Змінюється наше уявлення про облік, як систему, що генерує не стільки стереотипну, скільки оригінальну інформацію не фінансового характеру про діяльність підприємства.

За допомогою законів вищезгаданих наук можна діагностувати наскільки облікова система є зрілою наукою. Об'єктивний аналіз сучасного базису теорії облікової науки засвідчує, що незважаючи на існування протягом багатьох тисячоліть, облік до цього часу залишається без теоретичного обґрунтування. Для розвитку наукових знань потрібно враховувати такі закономірності, як:

- залежність від раніше сформованих знань та зростання обсягу досліджень з інформаційних ресурсів для бізнесу;
- взаємодію обліку з іншими науками й використання нових, запозичених методів для розвитку системи;
- посилення інноваційності системи обліку з орієнтацією на сервісну функцію для бізнесу;
- формування теорії обліку з використанням досвіду більш розвинутих теорій в економічних, гуманітарних і природничих науках;
- розширення методологічного апарату для збору фактів та їх обробки на запити користувачів;
- досягнення випереджуючого темпу росту теоретичних досліджень порівняно з емпіричними;
- зростання креативності наукових кадрів, які здатні до створення нових концепцій, гіпотез, методів дослідження в такій консервативній науці, як облік;
- розробка теорії з більшим ступенем точності, доказовості та гнучкості, яка спрямована на вирішення більш складних завдань в інформаційній сфері підприємства;
- формування науки про облік на основі теорії систем, врахування еволюції розвитку від простих до складних систем в динамічному середовищі.

Закони і закономірності розвитку науки не залежать від людської волі, але їх свідоме використання для розробки досконаліших теорій нашою наукою залежить від суб'єктивних факторів опортуністичної поведінки науковців:

- прихильність до існуючих концепцій і теорій (домінування старої системи обліку зберігається через систему освіти, закріплення старих концепцій у діючих стандартах, що сприймаються практиками як закони. Облік відображає інформацію, яка стосується виключно фінансової сфери, в той час, коли бізнес вимагає інформації техніко-економічного характеру;
- політична система в суспільстві закріплює існування в країні лише фінансового обліку, який потрібен як засіб здійснення фіскального тиску на бізнес і для контролю за грошовими потоками. Такий облік не виключає можливості навмисних крадіжок і присвоєння коштів, дозволяє заплутати дані так, що жоден ревізор не розплутає хитрі схеми. За таких умов, управлінський і стратегічний облік не зможе прижитися, тим більше, що вони можуть розкрити те, чого не слід розкривати і давати надійну інформацію для контролю;
- загальна економічна ситуація в країні (основним вважається сплата податків, а не раціональне використання ресурсів, звідси й вимога оприлюднювати доходи і витрати на шкоду отриманню інформації для бізнесу в реальному часі, визначенню результатів бізнес-процесів, аналізу діяльності тощо.

- мета використання інформації (використання повідомлень для короткострокових цілей). Довгострокові цілі практично не визначаються, що свідчить про відсутність стратегічних планів,

бачення майбутнього. Недостатній рівень відстеження змін у середовищі бізнесу, спричиняє кризовий стан і становить загрозу підприємству і навіть катастрофу (банкрутство);

– дотримання традицій, як характерна риса бухгалтерів, (звичка до архаїчних методів, які міцно закріпилися в головах і незмінно присутні в існуючому єдиному «бухгалтерському» обліку (фінансовий, в літературі відомий лише з 2000-го року, коли Україна перейшла на американську модель обліку). Навіть до цього часу майже всі науковці, практики, освітні заклади в навчальних планах замість «Теорії фінансового обліку» вивчають міфічні «Основи бухгалтерського обліку», які є атавізмом епохи соціалізму.

Симптоматичним є той факт, що ніяка аргументація не діє на бухгалтерів: логіка, наукові принципи, посилання на зміни в економіці країни, яка від соціалізму перейшла до капіталізму, усе це не може вплинути на закріплений стереотип мислення!

Отже, на всіх рівнях (як на суспільному, так і на індивідуальному) панує загальний інфантилізм щодо ролі, значення обліку та перспектив його розвитку в Україні. Не випадково в бізнес – середовищі панує інформаційний хаос, оскільки стара система обліку не може його впорядкувати, а нова система хоча й могла б це зробити при належному керівництві системою освіти й науки в державі, але, на жаль, у суспільстві не спостерігається бажання організувати інтелектуальну систему обліку для бізнесу.

Досить спрощене уявлення про систему має гносеологічні корені – ідеалізацію, спотворення процесу дійсності, гіпертрофічне значення старих методів пізнання, збіднення мови і поверховість опису явищ та процесів у сфері вимірювання фактів господарської діяльності не дозволяють створити образ облікової науки адекватно життєвим реаліям.

В онтологічному аспекті система обліку подається на досить примітивному рівні, підмінюючи її метрологічну функцію описом процедури обробки фактів. Сутність підмінюють явищем, тому цінність такої науки для практики наближається до нуля. Стає зрозумілою причина відставання такої системи від потреб бізнесу: вона криється у неспроможності пристосуватися до динамічних змін в економіці через використання свого збідненого наукового апарату для вирішення складних завдань в умовах постійних змін середовища.

Вирішити складні завдання бізнесу простим вимірювальним апаратом обліку, що зберігся з часів середньовіччя, дорівнює по складності спробі побудувати сучасний океанський лайнер за допомогою пилки, сокири й молотка.

Бідна мова обліку відображає відсталість його теорії, в якій сукупність наукових понять обмежена кількома десятками термінів: рахунок, сальдо, дебет, кредит, баланс, обороти, відомості, журнали, книги, звітність, сума, гроші, арифметичні дії, чек, нарахування, отримання, витрати, доходи, прибутки, збитки та подібними словами без належного наукового тлумачення.

Наукові поняття пов'язують з відображенням предметів, явищ і процесів з їх суттєвими властивостями, відношеннями, формами мислення, які узагальнюють і виділяють предмети реальності за їх загальними ознаками.

В центрі понять знаходиться той предмет, явище чи процес, який став об'єктом пізнання. В обліку це аж ніяк не процедура, а інформація про діяльність бізнес-одиниць і тому поняття науки виходять за вузькі межі процедур обробки даних. Тільки зрушення в мисленні людей з приводу уточнення об'єкта вивчення в обліковій науці може вивести її з тієї безвиході, в якій вона опинилася.

Змінюються функції науки, коли з чисто описового характеру діяльності бізнесу, вони будуть розкривати систему, яка має мету, вказує шляхи досягнення результату, розкриває внутрішню конструкцію з її елементами та взаємодією між ними, контакти із середовищем, охопленням фактів про діяльність бізнесу в середовищі, яке постійно змінюється.

Функції науки виражають сенс існування системи, її походження, роботу підсистем, цілеспрямованість, практичну значущість, умови ефективної організації та соціальне значення.

Сенс існування обліку полягає у виконанні сервісної функції, наданні інформації про зміни у середовищі, виявленні позитивних та негативних тенденцій розвитку бізнесу з метою адаптації

підприємства до нових економічних умов, а підсистеми обліку дають повідомлення про фінансовий стан, виконанні поточних і стратегічних планів підрозділів підприємства.

Мету підприємства розробляє вищий рівень управління на основі аналізу роботи та коригування діяльності відповідно до змін у середовищі. Це не одномоментний акт, а постійний процес, інакше підприємству загрожує небезпека втратити темп розвитку і наблизитися до неминучої загибелі. Успішна робота залежить від зусиль управлінського апарату, який прокладає шлях від минулого до майбутнього. Лише постійні інновації, реагування на сигнали про небезпечні явища і процеси та розробка контрзаходів з їх усунення чи пристосування до них є запорукою ефективної роботи бізнесу та вирішення соціальних проблем.

Конкретизуючи функції системи обліку в бізнес-середовищі, можна виділити найважливіші з них:

- синтезуюча – об'єднання окремих частин системи в єдине ціле, яке має на меті описати в термінах, що властиві цій системі адекватно сутності бізнесу, кругообіг капіталу та фінансовий результат;
- пояснювальна – розкрити в інформаційних повідомленнях причинно-наслідкові зв'язки між явищами та процесами, а також залежності, фактори впливу, тенденції розвитку, методи отримання фактів та перетворення їх на інформацію, закономірності діяльності підприємства;
- методологічна – сукупність різних методів для підсистем фінансового, управлінського і стратегічного обліку, логіка функціонування підсистем, їх мета, завдання, роль в системі управління;
- передбачувана – передбачення розвитку подій у зміні середовища, зовнішнього середовища і результатами діяльності підприємства, розробка стратегії бізнесу, залежності між об'єктами внутрішнього та виявлення нових фактів, об'єктів та отримання повідомлень про них;
- практична – можливість науки впливати на організацію і методику облікового процесу з метою розширення повідомлень про діяльність бізнесу з будь-яких, навіть фантастичних, причинно-наслідкових зв'язків одних подій на інші. У виборі економічних показників діяльності бізнесу не повинно бути ніяких обмежень, крім уяви обліковця та менеджера.

Висновки і перспективи. Облік, рано чи пізно, перетвориться з описової науки на творчу, що запозичує і використовує методи інших наук, які, тільки на перший погляд, не мають зв'язку з проблемою генерування інформації, а фактично існують прямі чи опосередковані зв'язки між усіма науками.

Лише в людському мисленні стає можливим відокремити одну науку від іншої з метою глибшого пізнання їх сутності і властивостей, абстрагуючись від реальності. При цьому реальність пізнається в деформованому вигляді внаслідок відриву від цілісної системи Всесвіту, що збіднює проблематику облікової науки і обмежує пізнання її законів, концепцій та об'єктів.

Виникає необхідність розробки такої теорії обліку, яка дає можливість формувати на практиці систему, здатну генерувати інформацію для повного задоволення різних потреб бізнесу в інформації. Без нової теорії облікова система залишиться в існуючому нерозвинутому стані, що загрожує країні опинитися в світі поза трендом формування постіндустріального суспільства.

Список використаних джерел

1. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія [Текст] / М.С.Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
2. Медведев, М.Ю. Компьютерный учет вместо бухгалтерского [Текст] / М.Ю.Медведев – М. : ДМК Пресс, 2012. – 197 с.
3. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
4. Жук, В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография [Текст] / В.Н.Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 406 с.
5. Швец, В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник [Текст] / В.Г.Швец. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

6. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : підручник [для вузів]/ Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖІТІ,2003. – 443 с.
7. Ткаченко, Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст] : підручник / Н.М.Ткаченко. – К.: Алерта, 2006. – 1080 с.
8. Сопко, В.В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб./ В.В.Сопко, З.В.Гуцайлюк, М.Т.Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон,2005. – 496 с.
9. Бухгалтерский учет и психология [Текст] : монографія / Под общ. ред. Н.А. Каморджановой. — М.: Проспект, 2015. — 192 с.
10. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь [Текст]. – М. : Книжный мир, 2003. – 895 с.
11. Поппер, К. Логика научного исследования [Текст] / Пер. с англ., под общ. ред. В.Н. Садовского. — М. : Республика, 2005. — 447 с.
12. Кохановский В.П. и др. Философия для аспирантов [Текст] : уч. пособ. Изд. 2-е. – Ростов н/Д.: Феникс, 2003. – 278 с.

Pushkar Mykhailo

Dr.Sc. (Econ.), Professor

Department of Audit, Control and Analysis

Ternopil National Economic University

Ternopil, Ukraine

E-mail: m.s.pushkar@tneu.edu.ua

STRUCTURE OF ACCOUNTING IN THE KNOWLEDGE ECONOMY

Abstract

Introduction. The relevance of taking into account the structure of the problem is due to contradictions between the limited stereotypical information resources, which «accounting» accounting traditionally supplies and management needs of different levels of government in the original information for the daily work.

Methods. If accounting is a science, then it must rely on a strong theoretical foundation, developed according to the theory of knowledge with the use of conceptual and categorical apparatus of philosophy, sociology, psychology, semantics, Informatics, Cybernetics and other sciences.

Results of the study of accounting system in Ukraine testify to its archaic, because until now it retains the main features of the Middle Ages, it is limited, as a rule, by the disclosure of information in only one financial aspect of the enterprise activity and remains indifferent to the information needs of managers of operational and strategic levels. Nowadays, you need to change dramatically the paradigm, the theory and the structure of the accounting system, that could expand the information for the knowledge economy.

Discussion. Prospects of a new paradigm formation of accounting the author sees in the need to change the thinking of accountants, overcoming the negative attitude towards economic issues and business requirements, focusing on the development of modern accounting theory, it reveals information content, not just data processing procedures. The structure of the system consists of three subsystems - the operational, financial and strategic accounting, which give a real picture of the enterprise activity.

Keywords: theory of accounting, the system and its components, structure, information management level, the intellectualization of the accounting system.

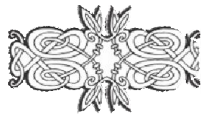
References

1. Pushkar, M.S. (2007). *Metateorija obliku abo jakoju povynna staty teorija* [Metatheory account or what should be a theory]. Ternopil': Kart-blansh. [in Ukr.].
2. Medvedev, M.Ju. (2012). *Komp'yuternyj uchet vmesto buhgalters'kogo* [Computer account instead of accounting]. Moscow: DMK Press. [in Rus.].
3. Sokolov, Ja.V. (2000). *Osnovy teoryy buhgalters'kogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow : Fynansy y statystyka. [in Rus.].
4. Zhuk, V.N. (2013). *Osnovy ynstytutsional'noj teoryy buhgalters'kogo ucheta* [Fundamentals of institutional accounting theory]. Kyiv : «Agrarnaja nauka». [in Rus.].
5. Shvec', V.G. (2004). *Teorija buhgalters'kogo obliku* [Accounting Theory]. Kyiv : Znannja. [in Ukr.].

6. Butynec', F.F. (2003). *Teorija buhgalters'kogo obliku* [Accounting Theory]. Zhytomyr: ZhITI. [in Ukr.].
7. Tkachenko, N.M. (2006). *Buhgalters'kyj finansovyj oblik, opodatkuvannja i zvitnist'* [Accounting, taxation and reporting]. Kyiv : Alerta. [in Ukr.].
8. Sopko, V.V., Gucajliuk, Z.V., Shhyrba, M.T., & Ben'ko, M. (2005). *Buhgalters'kyj oblik* [Accounting]. Ternopil': Aston. [in Ukr.].
9. Kamordzhanova, N.A. (Ed.) (2015). *Buhgalterskyj uchet y psyhologyya* [Accounting and Psychology]. Moscow : Prospekt. [in Rus.].
10. Borysov, A.B. (2003). *Bol'shoj ekonomycheskyj slovar'* [Great Dictionary of Economics]. Moscow : Knyzhnyj myr. [in Rus.].
11. Popper, K. (2005). *Logyka nauchnogo yssledovanyja (Trans. from Engl.)* [Logic of Scientific Research]. Moscow : Respublyka. [in Rus.].
12. Kohanovskyj, V.P. et al (2003). *Fylosofyya dlja aspyrantov* [The philosophy for graduate students]. Rostov-na-Donu : Fenyks. [in Rus.].



ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ
ВПРОВАДЖЕННЯ
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ
ОБЛІКУ



INSTITUTIONAL FRAMEWORK
OF THE INTRODUCTION
OF INTERNATIONAL
ACCOUNTING STANDARDS

УДК 336.02
JEL Classification G30

Ніпіаліді Ольга

к.е.н., доцент кафедри фінансів суб'єктів господарювання і страхування
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна
E-mail: nipialidi@mail.ru

ПРАКТИКА УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ПРОЦИКЛІЧНОСТІ ЕКОНОМІКИ

Анотація

Вступ. Важливою проблемою української економіки є подолання спаду виробництва, відновлення нормального відтворювального процесу в усіх його ланках, враховуючи особливості наявних політичної та економічної криз. Одним зі шляхів реалізації цих завдань має стати підвищення прибутковості підприємств, адже саме прибуток є важливою рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємств в умовах проциклічності економіки.

Методи. До дослідження проблем управління прибутком застосовувались наступні підходи: системний, комплексний, процесний, нормативний, адміністративний, поведінковий, ситуаційний, маркетинговий, кількісний (математичний).

Результати. Розглянуто роль прибутку, як ключового показника діяльності підприємства. Визначено, що в сучасних умовах найбільшу увагу необхідно приділяти питанням ефективного управління прибутком, що являє собою процес розробки й прийняття управлінських рішень за всіма основними аспектами його формування, розподілу і використання. Обґрунтовано, що прибуток підприємства повною мірою піддається управлінському діям, оснований на певних наукових підходах та методах керування фінансово-господарською діяльністю. Описано системний підхід управління прибутком на підприємстві, як процес формування, процес організаційно-інформаційного забезпечення, процес розподілу і використання прибутку та політику управління прибутком на кожному з цих етапів. Виявлено, необхідність впровадження в практику процесно орієнтованої концепції управління прибутком, яка передбачає створення центрів відповідальності, що дає можливість побудувати систему управління, адекватну сучасним вимогам господарювання.

Перспективи. Запропоновано новітні підходи до формування аналітичної інформації щодо оптимізації пропорцій розподілу прибутку за різними напрямками використання. Перспективи подальших досліджень полягають у потребі розробки методики і техніки обґрунтувань правильності вибору того чи іншого напрямку використання прибутку та оптимізації на цій основі діяльності суб'єкта господарювання загалом.

Ключові слова: прибуток, управління прибутком, задачі управління, ефективність, фактори впливу, політика управління прибутком, прибутковість.

Вступ. Важливою проблемою української економіки є подолання спаду виробництва, відновлення нормального відтворювального процесу в усіх його ланках, враховуючи особливості наявних політичної та економічної криз.

Одним зі шляхів реалізації цих завдань має стати підвищення прибутковості підприємств, адже саме прибуток є важливою рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємців в умовах проциклічності економіки. При створенні підприємства, його власників хвилює, перш за все, прибутковість, що означає покриття прибутком витрат організації. Чим більший прибуток, тим ефективніше відбувається розвиток і з'являються можливості для розширення виробничої діяльності підприємства.

Отже, значна роль прибутку в розвитку підприємства та забезпеченні інтересів його власників і персоналу, а також держави визначають необхідність дослідження питань пошуку шляхів ефективного управління ним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами управління, формування й використання прибутку підприємства, забезпечення прибуткової діяльності в різних аспектах досліджували такі вітчизняні і зарубіжні вчені: Бланк І.О., Воробйова Ю.Н., Ван Хорн Дж., Василик О.Д., Донець Л.І., Ковальова В.В., Покропивний С.Ф., Поддєрьогін А.М., Гриньова В.М., Кальмух В.М., Коваленко Л.О., Коюда В.О., Субботович Ю.Л. та ін.

Внесок вчених у вирішення проблемних питань підвищення прибутковості підприємств є досить вагомим, проте на сьогодні існує необхідність пошуку більш ефективних підходів та методів управління прибутком, що пов'язано зі зростанням ризиків, які виникають в кризових умовах.

Мета публікації полягає в дослідженні теоретичних і практичних основ формування, розподілу й використання прибутку підприємства та розробка шляхів підвищення ефективності процесу управління ним в умовах проциклічності.

Методологія дослідження. Аналіз теорії та практики економічного управління різними економічними об'єктами дозволив встановити необхідність застосування до управління прибутком наступних підходів: системного, комплексного, процесного, нормативного, адміністративного, поведінкового, ситуаційного, маркетингового, кількісного (математичного) [3, с.148].

Як правило, українськими фінансовими менеджерами застосовується системний підхід до управління прибутком, який передбачає вивчення способів організації підсистем в одне ціле і вплив процесів, що відбуваються у системі в цілому на окремі її ланки.

Виходячи з цього, структурно-логічна схема здійснення процесу управління прибутком за системним підходом повинна включати в себе складові, здатні забезпечити оптимізацію та мінімізацію найбільш вагомих чинників впливу на обсяг прибутку (рис. 1).

Результати. Дослідженнями встановлено, що нині в Україні спостерігається тенденція до значного зниження рівня рентабельності виробництва, що означає збитковість багатьох підприємств.

Серед причин, які мали суттєвий негативний вплив на розвиток вітчизняної економіки, слід назвати глобальні економічні кризи 2000-2003рр., 2008-2010 рр., політичну кризу 2007 р. Незадовільні державні антикризові заходи призвели до соціального напруження в суспільстві, загострення політичного протистояння.

Однак, вирішальне значення в питанні різкого погіршення показників економіки України мала політична криза, що розпочалася 13 листопада 2013 р. Ця криза дестабілізувала становище в країні, в результаті чого на весні 2014 року Крим перейшов до складу Росії, а на сході країни розпочався воєнний конфлікт. Наслідком цього конфлікту стало значне зниження економічної активності більшості підприємств, великі матеріальні втрати в промисловій, транспортній та соціальній інфраструктурах країни [13].

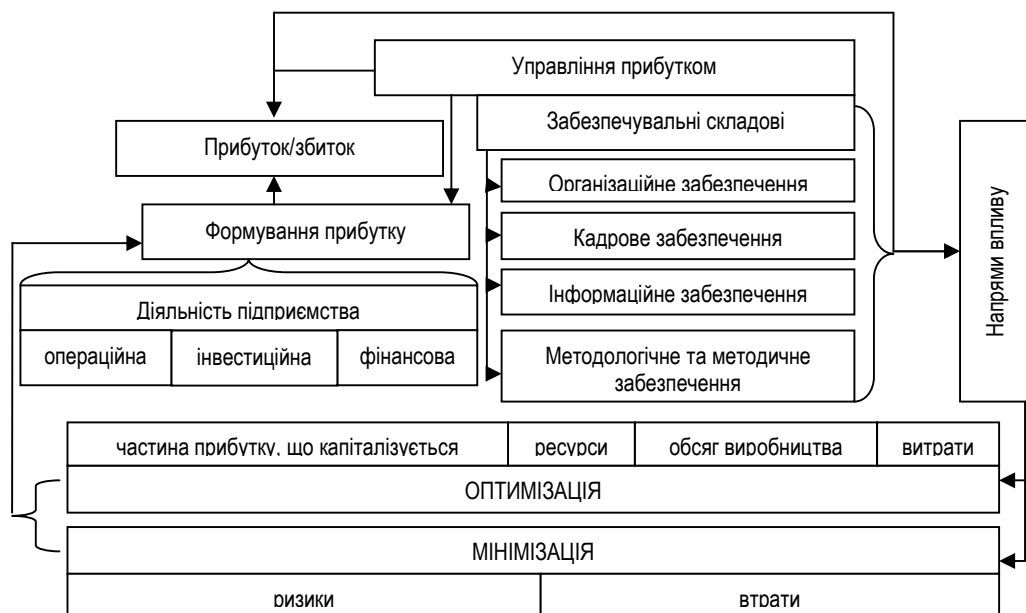


Рис. 1. Структурна схема управління прибутком підприємства*

*Джерело: запропоновано автором

Підтвердженням цього є офіційні дані про показники прибутковості українських підприємств за регіонами (табл. 1).

Таблиця 1

**Фінансовий результат (прибуток/збиток) великих та середніх підприємств
за регіонами України**

(млн.грн)

Регіони	2014 рік			2015 рік			Відносне відхилення, %
	Чистий прибуток (грн.)	Прибуток, %	Збиток, %	Чистий прибуток (грн.)	Прибуток, %	Збиток, %	
Україна	-215545,6	53,9	46,1	-195456,2	57,3	42,7	-9,3
Вінницька	-726,8	64,4	35,6	581,2	64,5	35,5	-180,0
Волинська	-4866,1	55,5	44,5	-2699,8	65,3	34,7	-44,5
Дніпропетровська	-12098,1	53,3	46,7	-15796,4	54,3	45,7	30,6
Донецька	-23062,4	48,2	51,8	-28431,5	41,7	58,3	23,3
Житомирська	-961,3	63,0	37,0	-955,1	61,2	38,8	-0,6
Закарпатська	-591,4	66,9	33,1	-701,0	71,2	28,8	18,5
Запорізька	-4793,9	57,0	43,0	-4671,4	60,0	40,0	-2,6
Івано-Франківська	-4889,2	52,5	47,5	-5522,1	59,4	40,6	12,9
Київська	-8939,2	46,0	54,0	-10900,5	53,0	47,0	21,9
Кіровоградська	-2762,3	53,4	46,6	-4011,0	52,4	47,6	45,2
Луганська	-19363,3	51,8	48,2	-32516,7	35,8	64,2	67,9
Львівська	-3842,8	53,6	46,4	-4043,6	60,9	39,1	5,2
Миколаївська	-3317,9	49,8	50,2	-2884,8	59,2	40,8	-13,1
Одеська	-9435,9	49,4	50,6	-5196,1	57,8	42,2	-44,9
Полтавська	-794,3	55,2	44,8	-4422,7	57,9	42,1	456,8
Рівненська	-4679,9	61,4	38,6	-3702,5	64,9	35,1	-20,9

Продовження табл. 1

Сумська	-282,2	56,3	43,7	-357,0	65,1	34,9	26,2
Тернопільська	-2040,0	46,1	53,9	-3103,7	60,1	39,9	52,1
Харківська	-1131,7	58,9	41,1	-2760,9	60,3	39,7	144,0
Херсонська	-1250,2	45,8	54,2	-1309,9	58,0	42,0	4,8
Хмельницька	-1852,5	62,7	37,3	-2260,5	62,8	37,2	22,0
Черкаська	-4482,7	59,6	40,4	-1543,9	63,0	37,0	-65,6
Чернівецька	-180,3	58,6	41,4	9,2	63,1	36,9	-105,1
Чернігівська	-481,7	60,9	39,1	-901,5	62,2	37,8	87,1
м. Київ	-98718,9	52,8	47,2	-57354,0	55,3	44,7	-41,9

*Джерело: [2]

Дані табл. 1 вказують на те, що ситуація на українських підприємствах протягом 2015 року дещо покращилася, адже обсяг збитків по всій території України скоротився на 9,3%. Так, якщо у 2014 році всі результуючі показники суб'єктів господарювання в цілому були збитковими в усіх областях, то вже в 2015 році в окремих з них з'являються прибутки. Зокрема, позитивне значення чистого прибутку спостерігається в Чернівецькій (9,2 млн. грн.) та Вінницькій областях (581,2 млн. грн.).

Схожа тенденція стосується і частки підприємств, які одержували прибуток: вона збільшилася з 53,9% у 2014 році до 57,3% у 2015. При цьому кількість збиткових установ зазнала скорочення за досліджуваний період (від 46,1% у 2014 році до 42,7% у 2015).

Такі офіційні дані Державної служби статистики України свідчать про значні проблеми у діяльності майже половини вітчизняних підприємств. Тому нагальною постає проблема подолання негативних тенденцій та розробка реальних заходів щодо підвищення рівня прибутковості підприємств в сучасних умовах [2, с. 42].

Важливе місце серед способів збільшення прибутку будь-якого підприємства займає ефективне управління його прибутковістю, що являє собою процес розробки прийняття управлінських рішень за всіма основними аспектами його формування, розподілу і використання.

Системне управління прибутком являє собою багаторівневу систему, яка об'єднує підсистеми: формування прибутку, забезпечувальну частину (організаційно-методичне забезпечення), розподіл і використання прибутку. Кожна з цих підсистем перебуває під впливом інших. Наприклад, обсяги прибутку, який сформовано на першому етапі, визначають напрями його розподілу. Чим більший прибуток підприємство отримує, тим більше завдань воно може вирішити, розподіливши кошти за певними напрямками використання.

Політика управління формуванням прибутку включає в себе такий елемент, як розробка політики управління прибутком в процесі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Вона повинна бути спрямована на максимізацію розміру позитивного фінансового результату через виконання комплексу завдань, щодо забезпечення зростання обсягів діяльності, ефективного управління доходами й витратами, підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази, підвищення продуктивності праці [11, с.316].

Доцільно зазначити, що НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» з 2013 року визначає отримання прибутку від звичайної і припиненої діяльності (тобто діяльності, яка фактично завершилась, або компоненти компанії класифіковані, як призначені для продажу), що безпосередньо впливає на кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток. При цьому прибутків від надзвичайних подій вже не існує [7].

Отже, значну частку прибутку підприємство отримує від операційної діяльності, тобто від операцій, пов'язаних з виробництвом або реалізацією продукції. Дуже мало підприємств зараз займається фінансовими та інвестиційними операціями. Проте, якщо вони наявні в діяльності підприємства, то розширюють коло джерел утворення прибутку.

На наш погляд, перш за все, у процесі управління формуванням операційного прибутку

необхідно враховувати сукупність факторів, які впливають на його величину.

Найважливішими чинниками є зміна обсягу виробництва й реалізації продукції. Падіння обсягів виробництва за сучасних економічних умов, враховуючи високі ціни, неодмінно веде до скорочення обсягу прибутку.

Звідси висновок про необхідність вживати підприємству невідкладних заходів із забезпечення зростання обсягу виробництва й продуктивності праці.

Обсяг виробництва буде зростати за умов впровадження нової техніки, удосконалення технологій виробництва, використання прогресивних матеріалів. Хоч такий напрям і є достатньо затратним, однак за умови детального планування та вибору оптимальних варіантів, його застосування може бути ефективним і прибутковим.

Для покращення продуктивності праці підприємству варто використовувати різноманітні мотиваційні засоби: перевести якомога більше працівників на відрядну форму оплати праці, працівникам погодинної форми у більшому розмірі оплачувати роботу у понаднормативний час, застосовувати принцип патерналізму тощо.

Досвід розвинених зарубіжних країн, зокрема Японії та США, свідчить, що такі підходи також сприяють зростанню прибутковості.

На розмір обсягу реалізації продукції впливає зміна залишків нереалізованої продукції. Чим більше цих залишків, тим менший прибуток від реалізації продукції. Величина нереалізованої продукції залежить від умов її реалізації, обумовлених банківською діяльністю. А, отже, щоб збільшити прибуток слід скоротити залишки нереалізованої продукції шляхом вдосконалення розрахунково-платіжних відносин між підприємствами.

Обсяг реалізації безпосередньо залежить від цінової політики підприємства. В ринкових умовах підприємства встановлюють вільні ціни на продукцію в залежності від конкурентоспроможності цієї продукції, попиту й пропозиції на аналогічну продукцію інших виробників.

Вочевидь, справжній рівень цін визначається, передусім, якістю готової продукції. Проблема якості продукції в ряді галузей промисловості пов'язана з підвищенням надійності і тривалості використання виробів. Багато підприємств випускають продукцію з гарантією.

Дослідження показали, що на сьогодні в багатьох випадках є сенс спрямовувати зусилля на поліпшення ціноутворення. Це особливо справедливо, якщо прибутковість в розрахунку на одиницю продукції низька, адже тоді збільшення обсягу продажу не спричинить суттєвого зростання прибутку, відтак кращим варіантом буде зниження витрат і підвищення ціни.

Можна заперечити, що підвищення ціни зазвичай призводить до певного скорочення обсягу продажу. Але варто зазначити, що, по-перше, це трапляється не завжди, а, по-друге, навіть якщо це і станеться, то невеликим скороченням продажу можна пожертвувати, якщо він буде компенсований підвищеною ціною. В будь-якому разі зміна ціни прямо впливає на прибуток і збут.

Ще одним чинником, який безпосередньо впливає на величину прибутку підприємства, є зміна рівня собівартості. Цей чинник, в свою чергу, перебуває під впливом багатьох факторів. Загалом, при аналізі зміни рівня собівартості потрібно виявляти причини її зниження або підвищення для того, щоб розробити заходи зі скорочення рівня витрат на виробництво продукції й досягти збільшення за рахунок цього прибутку підприємства.

У практиці підприємницької діяльності застосовуються різні способи зниження собівартості. Безумовно, використовуються такі прийоми, як зменшення умовно-змінних і умовно-постійних витрат, а саме: економія паливно-сировинних ресурсів, матеріальних й трудових витрат (для цього необхідно проводити регулярно інвентаризацію запасів та обладнання, з метою виявлення надлишків та вдосконалювати техніко-економічні нормативи запасів), зниження частки амортизаційних відрахувань, скорочення адміністративних витрат тощо. Проте, слід пам'ятати, що зниження собівартості має межу, після якого вона вимагає зниження якості продукції.

Щодо контролю за розподілом витрат підприємства фінансовому менеджеру доцільно використовувати нові методи управління витратами, такі як управлінський облік.

Особливо ефективним є облік за центрами відповідальності, які здійснюють функціональне калькулювання витрат (Activity-Based Costing, ABC). Центр витрат повинен раціоналізувати структуру витрат, оперативно реагувати на відхилення від нормальної запланованої величини витрат і передбачає передачу частини функцій з прийняття рішень до рівня лінійних керівників. Останні відповідають за затверджену величину витрат і мають забезпечити виконання запланованих показників. Проте, створення таких центрів відповідальності залежить від багатьох чинників – обсягу діяльності підприємства, його організаційно-правової форми, чисельності персоналу тощо.

Досліджуючи проблеми прийняття рішень при управлінні операційним прибутком, Т.В. Романова [10, с. 2] вважає, що важливо враховувати стадії життєвого циклу відповідної продукції. Науковець також зазначає, що задля збереження рівня прибутку для підприємства важливо визначити початок проектування й запуску у виробництво нового виду продукції.

Етап проектування й освоєння продукції займає певний час, протягом якого підприємство зазнає збитків. Із моменту запуску продукції у виробництво збитки починають знижуватися і через деякий час досягається точка беззбитковості. При збільшенні обсягу продажу росте і прибуток за допомогою зниження частки постійних витрат. При досягненні рівноваги попиту й пропозиції розмір прибутку стабілізується і певний час залишається на незмінному рівні. Такий стан може зберігатися досить тривалий час за відсутності загрози з боку конкурентів і при стабільному попиті на продукцію. За наявності конкурентів підтримку рівня продажів можна досягти, використовуючи метод зниження рентабельності, тобто зниження ціни за допомогою частки прибутку.

При посиленні конкурентної боротьби підприємство неспроможне далі підтримувати рівень продажів за допомогою зниження ціни, оскільки робота стає неефективною, збитковою. Задля підтримки ефективності підприємству потрібно знижувати витрати пропорційно зниженню ціни або ж збільшувати обсяг виробництва іншої продукції, попит на яку ще не вичерпаний. Тому підприємства повинні братися до освоєння нового виду продукції на етапі зростання прибутку для того, щоб до моменту зниження рентабельності старої продукції випуск нової продукції досяг точки беззбитковості. Така стратегія дозволить постійно зберігати досягнутий рівень рентабельності і навіть, при несприятливій кон'юктурі, підвищити його [10, с.2–3].

Узагальнюючи різні точки зору вітчизняних і зарубіжних дослідників [2; 5;11] доцільно запропонувати послідовність визначення цільового розміру прибутку підприємства, що передбачає такі управлінські кроки:

1) зростання обсягів виробництва та реалізації продукції підприємства – при високій питомій вазі постійних витрат у собівартості продукції зростання об'ємів реалізації призведе до більшого зростання прибутку за рахунок зниження частки постійних витрат, що припадають на одиницю продукції;

2) зростання цін – в період високих темпів інфляції зростання прибутку можна забезпечити за рахунок цінового чинника, але при умові наявності високої якості продукції, яка має відповідне гарантійне забезпечення;

3) зниження собівартості – зниження витрат без негативного впливу на якість продукції, досягається за рахунок більшої керованості й контролю витратами;

4) ефективні маркетингові дослідження – випуск саме тих видів продукції, які користуються більшим попитом у населення, особливо в період кризи, коли платоспроможний попит населення знижується.

Практика світової торгівлі довела, що багато видів нових виробів не знаходять свого покупця на ринку без вправної організації маркетингу, яка потребує постійного проведення досліджень ринку, поведінки споживачів і конкурентів.

Аналізуючи організаційну складову управління прибутком підприємств, слід зазначити, що сучасні умови господарювання, потребують застосування нових наукових підходів та методів керування фінансово-господарською діяльністю. Як переконливо свідчить досвід

західноєвропейського, американського, японського, менеджменту, у теперішній час як ніколи стає актуальним лозунг: «Кадри вирішують все».

Організаційна структура управління прибутком значною мірою залежить від концепції управління, яка прийнята на підприємстві.

Наголосимо, що існуюча загальна організаційна структура управління підприємством, заснована на класичній структурно-функціональній концепції не відповідає сучасним вимогам ринкової економіки, динамічним змінам зовнішнього середовища.

Ця концепція обумовлює фрагментарне управління процесами підприємства, що ускладнює інформаційний обмін, сприяє виникненню інформаційної надмірності, заважає впровадженню комплексної автоматизації процесів управління. Внаслідок того, що проблемами формування і розподілу прибутку займаються часто декілька структурних підрозділів, на підприємствах немає ані цілісної технології управління прибутком, спрямованої на координацію кінцевих результатів діяльності підприємства із запитами зовнішніх споживачів, ані конкретного відповідального за кінцеві результати. Все це веде до скорочення суми прибутку, зниження рівня рентабельності діяльності підприємств.

Саме впровадження сучасної процесно орієнтованої концепції управління (процесний підхід управління прибутком) дозволить спрямувати фінансового менеджера на кінцевий результат, на збільшення суми прибутку, підвищення ефективності функціонування бізнесу.

Дана концепція передбачає чітку організаційну структуру, розподіл обов'язків, що виключає дублювання різними ланками однакових функцій управління. Вона дає можливість оптимізувати витрати ресурсів, чисельність і завантаженість персоналу, налагодити взаємодію між структурними одиницями як усередині підприємства, так і з клієнтами, постачальниками. Впровадження в практику управління прибутком центрів відповідальності дає можливість якісно вдосконалити процеси формування, розподілу та споживання прибутку, побудувати систему управління, адекватну сучасним вимогам господарювання.

Зокрема, Іванченко Д.Ф. у своєму дослідженні пропонує організаційну структуру управління прибутком представити у вигляді трьох основних департаментів та їх відділів (рис. 2):

- фінансовий департамент, що включає бухгалтерію, кредитний і розрахунково-аналітичний відділи;
- економічний департамент, що включає планово-економічний, маркетинговий відділи, відділ збуту;
- виробничий департамент, що включає виробничий відділ, відділ закупівель, відділ розробки і впровадження технічних інновацій.

В залежності від розміру підприємств і складності розв'язуваних задач деякі підрозділи можуть об'єднуватися або підрозділятися на певні ланки.

Для виявлення тенденцій у формуванні прибутку, центр доходу на основі дослідження вхідних даних аналізує динаміку показників прибутку, проводить їх трендовий аналіз, і факторний аналіз чинників впливу на прибуток. Інформація про результати аналізу, аналітичні розрахунки оформлені у вигляді аналітичних таблиць та текстових додатків, поступають в центри прибутку, інвестицій, витрат.

Центр витрат, використовуючи внутрішні дані центру доходу і центру прибутку, а також вхідну інформацію з ринку продажу виробничих ресурсів розробляє пропозиції щодо оптимізації витрат діяльності підприємства, оптимізації рівнів запасів на складі підприємства і т.д.

Центр інвестицій на основі внутрішньої інформації, наданої центрами доходу і прибутку, а також вхідних даних розробляє попереднє техніко-економічне обґрунтування альтернативних проектів технічного переоснащення підприємства і впровадженням інноваційних технологій у виробництво, проводить розрахунки доцільності реалізації пропонованих маркетингових заходів, визначає оптимальний рівень розміру замовлень на ресурси.

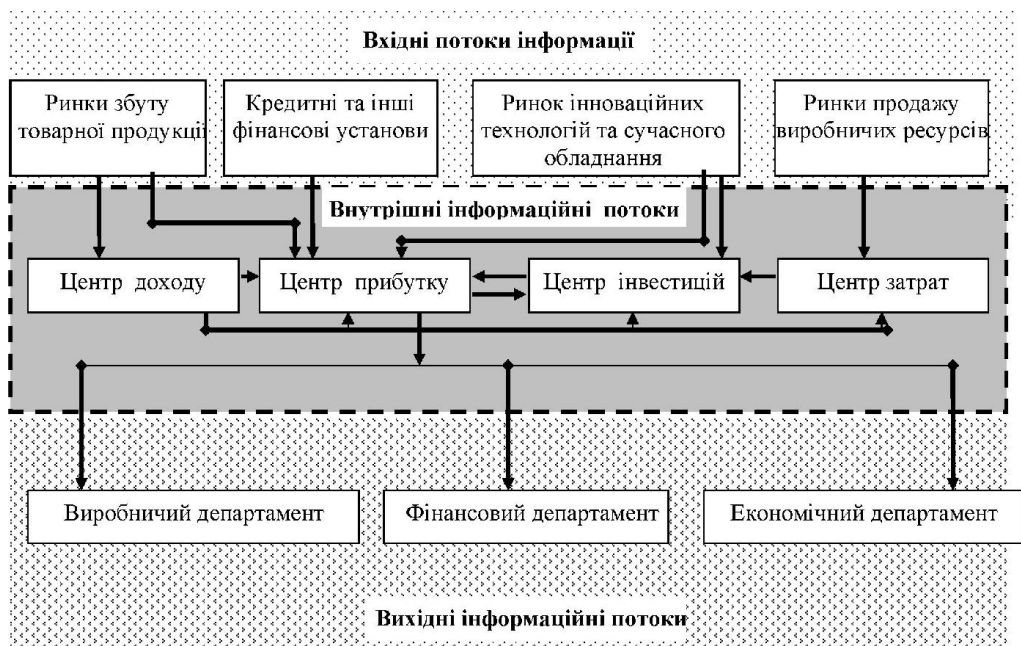


Рис. 2. Структурно-логічна схема обміну інформацією при управлінні прибутком підприємства*

*Джерело: [4]

Центр прибутку на основі одержаних вхідних і внутрішніх інформаційних потоків проводить техніко-економічне внутрізаводське планування фінансово-господарської діяльності підприємства з виявленням всіх можливих резервів, використання яких дозволить підвищити економічну ефективність бізнесу.

Розрахунково-аналітичний відділ центру прибутку на основі економіко-математичного і комп'ютерного моделювання процесів, що протікають на підприємстві, визначає оптимальні значення різних показників прибутку, розраховує необхідні рівні запасів сировини і обсяги її одноразової закупівлі, аналізує ефективність здійснення виробничих, маркетингових та інших проектів, розробляє стратегію і тактику діяльності підприємства, формує виробничу, кредитну, інвестиційну, маркетингову політики підприємства [4, с. 107].

Розглядаючи проблеми формування інформаційного забезпечення, зазначимо, що менеджери українських підприємств не використовують всю необхідну інформацію, оскільки часто не знають, яка інформація їм потрібна, як нею користуватися, як накопичувати і обробляти, не розуміють змістовної значущості багатьох видів внутрішньої і зовнішньої інформації [12].

На підприємствах часто не розроблена збалансована система показників, яка відображає всі суттєві аспекти діяльності підприємства (виробничі, фінансові, маркетингові та ін.) [5]. Внаслідок недостатньої сформованості інформаційних потоків, відсутності внутрішньої раціональної системи обміну інформацією, неможливо ефективно реалізовувати комплекси задач і функцій. Це, як справедливо стверджує Н.М. Хорунжак [14, с. 107,112], негативно позначається на системі управління та оцінці результатів діяльності.

Основою інформаційної бази фінансового менеджменту є показники фінансового обліку, на підставі чого здійснюється аналіз, прогнозування і планування. Саме фінансова звітність підприємства, порядок складання якої регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дає змогу підприємствам застосовувати типові технології та алгоритми розрахунків за

окремими напрямками формування та використання показників [7].

Критичний аналіз існуючого інформаційно-аналітичного інструментарію управління прибутком українських підприємств і комплексне використання досягнень економіко-математичного моделювання та засобів обчислювальної техніки дозволяє підтвердити його ефективність. Одночасно, слід визнати, що є проблема теоретичної не розробленості його використання у вітчизняній практиці, в тому числі щодо підходів до реалізації у практику управління.

У процесі управління прибутком велике значення має його оптимальний розподіл і використання. Контроль за розподілом прибутку та формування його інформаційного забезпечення можна розмежувати на два етапи.

Перший етап – це контролювання розподілу загального прибутку. На цьому етапі учасниками розподілу є підприємство та держава. Пропорція розподілу прибутку між державою і підприємствами складається під впливом низки факторів і має важливе значення для забезпечення державних потреб й потреб підприємств. Істотне значення при цьому має податкова політика держави щодо суб'єктів господарювання. Ця політика реалізується у сумі податків, що сплачуються за рахунок прибутку, у визначенні об'єктів оподаткування, ставках оподаткування, у порядку надання податкових пільг.

Другий етап – це контролювання розподілу чистого прибутку, що залишився в розпорядженні підприємства після сплати платежів (податків) до бюджету на капіталізовану та спожиту частини.

Формалізація процесу розподілу чистого прибутку чітко вказує на наявність системи функціональних залежностей множин двох складових – капіталізованої (K_{zg}) та спожитої ($СП$) його частини:

$$\begin{cases} K_{zg} = f(3K_{zg}, PK_{zg}, DK_{zg}, PK_{zg}, ..., N_{zg}, ПН) \Rightarrow \max; \\ СП = f_1(D_e, ПЗ_{mp}, ..., N_{cn}) \Rightarrow \max \end{cases} \quad (1)$$

де f та f_1 – функціональні залежності; $3K_{zg}$, PK_{zg} , DK_{zg} , PK_{zg} , CK_{zg} , N_{zg} , – відповідно: збільшення зареєстрованого (пайового), додаткового, резервного, капіталу та інших фондів підприємства відповідно до чинного законодавства; $ПН$ – частина нерозподіленого прибутку; D_e – обсяг виплачених дивідендів; $ПЗ_{mp}$ – покриття збитку минулих років, в т.ч. списання збитку від викупу капіталу у власників; N_{cn} – інші напрями споживання прибутку. Векторне спрямування до максимізації ($\max$) вказує на ціль управління.

Запропонована формалізація дозволяє враховувати наявні та можливі (потенційні) елементи функцій (через уведення в формулу значень N_{zg} та N_{cn}) в результаті чого її використання уможливорює побудову не лише фактичних, а й альтернативних прогнозних моделей розподілу прибутку.

На сьогодні проблемним питанням є те, що на вітчизняних підприємствах фактично не відбувається розподілу чистого фінансового результату. В більшості випадків на балансах суб'єктів господарювання відображається нерозподілений прибуток. Зазвичай керівництво підприємства прагне як можна більшу частину прибутку залишити нерозподіленою, як резерв, що дозволяє укріпити основи самофінансування. Це призводить до того, що власник не використовує своє право на контролювання розподілу створеного прибутку, що негативно впливає на ефективність всього процесу управління фінансовими результатами [6, с.202].

В умовах ринкової економіки керівництву підприємства та фінансовим менеджерам необхідно оволодіти новими методами розподілу прибутку. Отже, при розподілі прибутку важливим є оптимальне поєднання таких завдань його ефективного використання: здійснення розподілу прибутку відповідно до стратегії розвитку підприємства; підвищення рівня добробуту власників підприємства, шляхом реалізації дивідендної політики; забезпечення приросту ринкової вартості суб'єкта господарювання у коротко- та довготерміновій перспективі; підвищення інвестиційної

привабливості підприємства; забезпечення ефективного впливу на трудову активність працівників, що здійснюється шляхом участі працівників у розподілі прибутку; поповнення фінансових ресурсів підприємства; підвищення рівня платоспроможності підприємства за рахунок скерування капіталізованого прибутку в обіговий капітал; зменшення ризиків діяльності внаслідок формування та поповнення резервного капіталу, інших фондів спеціального призначення [11, с.317].

Слід відмітити, що підприємства державного і комунального секторів економіки (крім бюджетних установ) повинні враховувати норму ст. 75 Господарського Кодексу України, якою встановлено, що такі підприємства мають утворювати за рахунок прибутку спеціальні фонди призначені для покриття витрат, пов'язаних з їхньою діяльністю: амортизаційний фонд; фонд розвитку виробництва; фонд споживання; резервний фонд; інші фонди, передбачені статутом [1]. Такі відмінності слід врахувати при формалізації і побудові схеми та моделі розподілу прибутку.

Порядок розподілу прибутку господарських товариств фіксується у статутних документах. У ст.19 Закону України «Про акціонерні товариства» існує норма, відповідно до якої товариства повинні створювати резервний капітал у розмірі, не меншому ніж 15% статутного капіталу товариства та щорічно поповнювати його за рахунок щорічних відрахувань не меншим від 5% суми чистого прибутку товариства за рік. Резервний капітал товариства використовується для погашення збитків товариства, а також для виплати дивідендів за привілейованими акціями [9].

Отже, чистий прибуток підприємств відповідної організаційно-правової форми, розподіляється і використовується за різними напрямками, передбаченими нормативними актами держави та статутом підприємства, що має враховуватися при розробці оптимізаційних моделей управління ним.

Таким чином, постає питання визначення найважливіших напрямів діяльності підприємства, які необхідно оцінити та, відповідно, використання системи показників для оцінки їх стану. При цьому фінансові показники, як окрема група організаційних характеристик, мають чітку тенденцію до зміни в процесі руху по кривій ЖЦП та, відповідно, дають кількісну характеристику кожній із стадій. Розподільча політика на кожній стадії життєвого циклу (зародження, зростання, зрілість та спад) повинна бути підпорядкована основній меті поточної діяльності, але водночас орієнтуватися на загальноекономічну стратегію підприємства та зважати на обраний підхід до дивідендної політики.

Висновки і перспективи. Отже, приймаючи рішення, власники і керівники підприємства повинні всебічно зважати на напрями першочергових вкладень фінансових ресурсів, виходячи з фінансового стану підприємства, його матеріально-технічної бази, соціально-економічного розвитку колективу, можливостей прибуткового розміщення засобів на ринку цінних паперів, в грошово-кредитній сфері тощо. Перспектива подальших досліджень з цих питань полягає у потребі розробки методики і техніки обґрунтувань правильності вибору того чи іншого напрямку використання прибутку та оптимізації на цій основі діяльності суб'єкта господарювання загалом.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 №436-IV: [Електронний ресурс]. – <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/436-15>. (дата звернення 10.10.2016 р.) – Назва з екрана.
2. Гаватюк Л.С. Прибутковість українських підприємств: реалії сьогодення [Текст] / Л.С.Гаватюк, Н.В.Дармограй, Г.М.Хімйчук // Молодий вчений. – 2016. – №1(28). Частина 1. – С.40-42.
3. Денисенко Л.О. Шляхи поліпшення процесу управління прибутком на підприємстві [Текст] / Л.О.Денисенко, Ю.О. Кучерявенко // Вісник КНУТД. – 2014. – №1. – С. 145-152.
4. Іванченко Д.Ф. Організаційно-економічний механізм управління операційним прибутком [Текст] : дис.к.е.н. / Д.Ф.Іванченко. – Одеса. – 2016. – 225 с.
5. Мишин Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами хозяйственной деятельности [Текст] / Ю. А. Мишин. - М: Дело и Сервис. – 2002. – 175 с.
6. Мельник Т.Ю. Теоретичні аспекти аналітичного забезпечення контролювання розподілу підприємства [Текст] / Т.Ю.Мельник // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Випуск 12. (Частина 2.). – С.201-205
7. Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. [Електронний ресурс].

– <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення 10.10.2016) – Назва з екрана.

8. Підгірна В.С. Теоретико-методологічні засади розподілу і використання прибутку суб'єктів господарювання [Текст] / В.С.Підгірна // Науковий журнал Луцького національного технічного університету «Економічний форум». – 2014. – № 4. – С. 241-248.

9. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 №514-IV: [Електронний ресурс]. – <http://zakon.nau.ua/dos=514=17>. (дата звернення 12.09.2016) – Назва з екрана.

10. Романова Т.В. Чинники, що впливають на збільшення прибутку підприємств України в сучасних умовах [Текст] / Т.Романова // Ефективна економіка. – 2015. – №4. – С.1-4.

11. Соколова Е. Проблеми управління прибутком на підприємстві [Текст] / Е. Соколова, А. Вьюшкова // Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління». – 2015. – Вип.32. – С.311-320.

12. Ситник В. Ф. Основи інформаційних систем: навч. посіб. [Текст] / В. Ф. Ситник. – К.: КНЕУ. - 2001. - 420 с.

13. Electronic resource - Access: <http://apostrophe.com.ua/news/economy/2015-03-03/bloomberg-ukraina-voshla-v-pyaterku-stran-s-samyimi-neschast>. (дата звернення 10.10.2016) – Назва з екрана.

14. Khorunzhak N. M. Development of educational evaluation method in the context of forming of optimization model for management accounting / H. M. Khorunzhak // Science and World. – 2013. – №2 (2). – P. 107–113.

Nipialidi Olha

Ph.D. (Econ.), Associate Professor

Department of Finance of business entities and insurance

Ternopil National Economic University

Ternopil, Ukraine

E-mail: nipialidi@mail.ru

PRACTICE OF PROFIT MANAGEMENT OF ENTERPRISES IN THE CONDITIONS OF PRO-CYCLING OF THE ECONOMY

Abstract

Introduction. An important problem of the Ukrainian economy is overcoming the downturn in production, restore of the normal reproduction process in all its areas of activity, taking into account the features of the existing political and economic crises. One of the ways to implement these tasks should be the increasing of the profitability of enterprises, since profit is an important driving force behind the economy of the market type, the main impelling motive for the activity of entrepreneurs in conditions of pro-cyclical economy.

Methods. The following approaches are used to study the management problems of profit: systemic, integrated, process, regulatory, administrative, behavioural, situational, marketing, quantitative (math).

Result. The role of profit as a key indicator of the enterprise activity is considered in the article. It has been determined that the greatest attention should be paid to the effective management of profit in the current circumstances, which is the process of development and making management decisions by all major aspects of its formation, distribution and use. It has been substantiated that profit of the enterprise fully amenable to management actions based on certain scientific approaches and methods of control of financial and economic activity.

It was revealed the necessity of introduction the process and oriented concept of profit management in practice, which provides the establishment of centers of responsibility that makes it possible to create a management system, adequate to modern requirements of management.

Discussion. The new approaches to the formation of analytical information for optimizing the proportions of profit distribution in different areas of use are proposed by the author. The prospect of further researches consists in the need to develop methods and technology for substantiation of right choice of this or that direction of using profit and optimization of business entity on this basis as a whole.

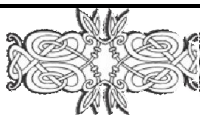
Keywords: profit, profit management, tasks of management, effectiveness, factors of influence, the policy of profit management, profitability.

References

1. Economic Code of Ukraine. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/lshs/436-15>. [in Ukr.].
2. Gavatyuk, L.S., Darmograj, N.V., & Himijchuk, G.M. (2016). Prybutkovist' ukrai'ns'kyh pidpryjemstv: realii s'ogodennja [Profitability of Ukrainian enterprises : today's realities]. *Young scientist*, 1(28), 40-42. [in Ukr.].
3. Denysenko, L.O., & Kucherjavenko, Ju.O. (2014). Shljahy polipshennja procesu upravlinnja prybutkom na pidpryjemstvi [Ways to improve process management in the company profit] *Bulletin KNUDT*, 1, 145-152. [in Ukr.].
4. Ivanchenko, D.F. (2016) *Organizacijno-ekonomichnyj mehanizm upravlinnja operacijnym prybutkom* [Organizational-economic mechanism of operating profit]. Odesa, 225. [in Ukr.].
5. Myshyn, Ju.A.(2002) *Upravlencheskyj uchet: upravlenye zatratamy y rezul'tatamy hozjajstvennoj dejatel'nosti* [Management accounting: Cost and operating results]. Moscow: Business and Tools. [in Rus.].
6. Mel'nyk, T.Ju. (2015) Teoretychni aspekty analitychnogo zabezpechennja kontroljuvannja rozpodilu pidpryjemstva [The theoretical aspects of analytical software to control distribution of enterprise]. *Scientific Bulletin of Kherson State University*, 12 (2), 201-205. [in Ukr.].
7. N(P)SBO 1 «General Requirements for Financial Reporting». Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. [in Ukr.].
8. Pidgirma, V.S. (2014) Teoretyko-metodologichni zasady rozpodilu i vykorystannja prybutku sub'ektiv gospodarjuvannja [Theoretical and methodological principles of distribution and use of profit entities]. *Economic Forum*, 4, 241-248. [in Ukr.].
9. Joint Stock Company. Retrieved from <http://zakon.nau.ua/dos=514=17>.
10. Romanova, T.V. (2015). Chynnyky, shho vplyvajut' na zbil'shennja prybutku pidpryjemstv Ukrai'ny v suchasnyh umovah [Factors affecting the increase in profits of enterprises Ukraine in modern conditions]. *Efektivna ekonomika*, 4, 1-4. [in Ukr.].
11. Sokolova, E., & V'jushkova, A. (2015). Problemy upravlinnja prybutkom na pidpryjemstvi [Issues of profit in the enterprise]. *Proceedings of DETUT. The series «Economics and Management»*, 32, 311-320. [in Ukr.].
12. Sytnyk, V. F.(2001). *Osnovy informacijnyh system* [Fundamentals of Information Systems]. Kyiv: Naukova dumka. [in Ukr.]. [in Ukr.].
13. Electronic resource - Access: <http://apostrophe.com.ua/news/economy/2015-03-03/bloomberg-ukraina-voshla-v-pyaterku-stran-s-samyimi-neschast>.
14. Khorunzhak, N. M. (2013). Development of educational evaluation method in the context of forming of optimization model for management accounting. *Science and World*, №2 (2), 107-113.



ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ



PROBLEMS OF ACCOUNTING
OF BUSINESS ENTITIES

УДК 336.532

JEL Classification L6, F 29

Ilyin Valeriy

Dr.Sc. (Econ.), Associate Professor
State Economy and Technology University of Transport
Kyiv, Ukraine

E-mail: villin2015@gmail.com

Slobodian Mariya

Master's degree student
State Economy and Technology University of Transport
Kyiv, Ukraine

E-mail: maha20092009@gmail.com

FOREIGN EXPERIENCE IN A FIELD OF ACCOUNTING AND EVALUATION OF ENTERPRISE INVENTORIES

Abstract

Introduction. At the present stage Ukraine faces some problems in accounting and evaluation of inventories. Inventories are the largest part of the company's assets. Our country is a developing country, so to achieve a high level of enterprise profitability we should analyze some foreign experience in accounting of inventories and identify those characteristic features by means of which it is possible to improve the financial performance of their activity and the country as a whole.

Methods. The study was carried out on the basis of monographic, abstract-logical, historical methods. Methodological basis in the development of the material made by the method of dialectical knowledge of socio-economic phenomena.

Results. Inventories belong to the current assets because they can be turned into monetary funds within one year or one operating cycle. In practice, different methods of inventory accounting are used. The organization of their accounting should be aimed at timely providing management with the information about the availability and movement of materials, about minimum and maximum amount of inventories in relation to the firm of each nomenclature of material resources in order to use them effectively and to increase enterprise profitability.

Discussion. The progress of foreign countries towards the formation of effective methods of inventory evaluation consists in both the formation of true accounting aimed at developing market economy, ensuring effective competition between business entities and creating particular innovative incentives for the development of a state. The latter confirms the high level of competition in the global market among enterprises that requires building balanced and efficient accounting policies in the countries. That is why Ukraine should take into account the experience of other countries in the accounting of enterprise inventory, including their mistakes in improving the financial condition of their own enterprises and efficient operation of domestic producers.

Key words: expenses, inventory, accounting, evaluation, enterprise, profit, methods.

Introduction. Inventories are the largest part of the company's assets. These stocks occupy a dominant position in the cost structure of enterprises in various fields of activity, their registration and

assessment impact on the results of business enterprises and the disclosure of information about its financial position.

Definition of the term “stocks” is different in different countries. If in Ukraine inventories are assets intended for production, services, or for resale within a short period of time, then in the US stocks are assets intended for sale within one normal business cycle or use within a production cycle. In addition, inventory valuation methods, which were the subject of our further research, are significantly different in the various countries.

Analysis of recent research and publications. The issue in accounting for inventories found their reflection in the works of such domestic scientists: F.F. Butynets [1], M.O. Vynohradova, H.V. Komlach [2], S.F. Holova, V.M. Kostiuchenko [3], O.V. Ivaschenko, Yu.Ye. Studenikin [4], L.I. Maruschak [5], O.V. Chumak [6]. Thomas Berry Needles, Henry Anderson and James C. Caldwell considered fundamentally the problem of choosing the methods for assessment of inventory.

However, it is necessary to determine the composition and place of stocks in the structure of objects in accounting of enterprises and analyze methods of evaluation of stocks for the needs of different user groups in different countries considering the crisis tendencies for the development of world and national economy.

The purpose of the article is to investigate some foreign experience in identifying enterprise inventories and to find out how existing evaluation methods of inventory accounting in foreign practice affect the financial performance of some enterprises.

Methodology. The studies were conducted through the use of monographic, abstract and logical and historical methods. A dialectical method of knowledge of social and economic phenomena was the methodological basis in processing the material.

Results. In normative documents of Germany the definition of the term “stocks” is not given, but during the last always understand articles intended for short-term use or resale [7; p. 334].

The definition of the notion “stocks” is interpreted in the system of accounting of the United Kingdom similarly to determining the US GAAP, excluding the following linguistic features.

Such assets are designated in the American accounting literature by the term “inventory”. In the UK, inventories are designated by the term “stock”, while in the American literature “stock” – it is usually shares. The inventories in the IAS 2 “Inventories” are assets for use in the ordinary course of business during manufacture, for sale or in the form of materials for use in providing services. Abroad, almost all stocks are trademarks at the commercial enterprises, where purchased goods that can not be processed before the implementation.

Procedure for accounting of inventories in foreign countries is regulated by the international standard 2 “Evaluation and reflection of inventories in the context of forming actual cost”, which entered into force from the 1st of January, 1976 [8]. The standard defines the concept of cost price (initial cost) and valuation methods for the cost of each unit for purchased materials, average cost, including the weighted average cost and variable average, the cost of the first and the most recent purchases. Choice of method of estimates inventories has material impact on financial results (profit, etc.).

Estimation is one of the main methodological principles of accounting inventory in the market conditions. Error in the evaluation of inventory at the end of this year, negatively affects the value of net income both in the current and next year. And thus it affects the amount of paid tax on profits. Therefore, federal authorities specifically regulate the use of various evaluation methods of inventories by enterprises and accountants of the firms often face the problem on the one hand, the most accurate determination of profit, and the other – with the desire to reduce tax on profits.

There are several methods for assessing inventory for financial reporting. The main part of which is based either on cost price or at market price.

The American Institute of Chartered Accountants notes that the primary basis of accounting of inventory is the cost price, which includes the following elements:

- 1) the amount of the invoice by calculation of the discounts by purchasing

- 2) the amount of insurance of goods in transit;
- 3) corresponding taxes and fares.

Other costs associated with the purchase, reception, etc., in principle, it also necessary to include in the cost of inventory. However, in practice so difficult to distribute these costs between different types, mainly taking into account as the costs of the reporting period (i.e. include overhead costs) and not as an element of the cost price of inventory.

During the year, prices for the most part of the goods are changing. The same amount of goods may be purchased at different prices. Therefore, accountants are interested in movement of values and not the physical movement of goods in the process of company, because it allows you to more accurately determine income.

Different methods for assessing inventory were use in foreign countries, namely:

- 1) the method of specific identification;
- 2) the method of average cost;
- 3) FIFO (the first party in income – the first in expenditure);
- 4) LIFO (the last party in expenditure – the first in income);
- 5) NIFO (the next party in income – the first in expenditure);
- 6) the method of base stocks;
- 7) the price of the last purchase.

However, the first four methods are used the most widely. Therefore let's stop on them more detailed.

The essence of an identification method consists in the fact that it establishes the actual cost of the specific items of inventory. According to this method, each product unit receives a certain price. The identification method is mostly used when buying and selling product units, which are of great value, such as cars, heavy machinery equipment and jewelry. Using this method the cost of goods sold and closing stocks are accounted at their actual cost.

Some accountants argue that this is theoretically the most accurate method. However, despite this, it is not widespread due to significant drawbacks. Firstly, when using this method identical goods in stocks are accounted by different price. Secondly, there is the possibility of manipulating profits. So, depending on which of the identical TVs a buyer buys, profit will change according to the initial price of each TV set [9, p. 59].

When using the average cost method, the cost of inventories is determined by dividing the whole (full) value of goods (balance at the beginning plus all items purchased within a certain period) by the number of product units. As a result, we will have a weighted average cost per product unit. The cost of inventories, determined by the average cost method, takes into account all the prices at which goods were purchased during the reporting period and thus determine the increase and decrease. Some experts criticize this method noting that it is necessary to take into account the latest prices because they have the largest influence on the level of income and administrative decision-making.

The evaluation of stocks by the FIFO method is based on the assumption that stocks are used in the order in which they came to the enterprise (recorded in the accounting records), i.e. stocks which were the first to be released into production (sale and other disposals), are estimated by the cost price of stocks which were the first to come.

The FIFO method is an assessment of inventories by their original cost. The evaluation procedure does not depend on actual sequence of consumption of parties of inventories which were received.

Using this method, inventories should be written off by the purchase price of the respective parties in the chronological order of their receipt, i.e. at first the materials are written off by the purchase price of the first party, then the second, the third and so on until this material is fully used. The order of evaluation does not depend on the actual sequence of consumption of parties of inventories which were received. This method takes into account the movement of the value and not the movement of goods. The effect of using the FIFO method consists in the fact that inventories at period end are estimated at the prices of the latest purchases and prices of first procurement of goods are used in cost price of sales. During the

continuous increase in prices FIFO method provides the highest possible level of net income. Accordingly, during the decline in prices we can observe the reverse process. Therefore, the main disadvantage of this method is that it increases the influence of the development cycle on revenue indices. In this regard, the FIFO method is best used in conditions of a stable economy with minor fluctuations in prices.

The LIFO method is reverse (inverse) FIFO method, i.e. spent inventories are estimated by the price of the last receipt, then previous, etc., although their actual movement may be different. During the inflation period LIFO gives considerably less income than FIFO, respectively, less income tax. Therefore, in some countries (e.g. the UK) it is not allowed to use this method. During deflation processes it makes more profit than any other method. Thus, the impact of the economic development cycle (rise and decline) is leveled. One of the disadvantages of this method is the underestimation of the cost of inventory as in the balance sheet inventories are estimated and displayed by the first procurement prices (previous prices); and this assessment often does not match the real value of inventories. The LIFO method should be used when the economy is characterized by inflation or hyperinflation processes [10, p. 62].

The evaluation of stocks by the LIFO method is based on the assumption that stocks are used in a sequence opposite to their receiving at the enterprise, i.e. stocks that are released first in production (sale and other disposals), are estimated by the cost price of the most recent stocks. Thus the cost of remaining stocks at end of an accounting month is determined by the cost price of first received stocks.

In the foreign countries, the methods of analytical accounting of inventories include [7, p. 151]:

- periodic accounting of inventories;
- continuous (current) accounting of inventories.

Then, we propose to consider differences in displaying of operations for current and periodic accounting of stocks in the Table 1.

We can see From the Table 1 that detailed accounting of inventories is not conducted during the year according to the method of periodic accounting, and at the end of the year inventory of available stocks for establishing the level of stocks should be at the end of the reporting period. Cost of realized stocks can not be determined until the inventory will not be completed. Cost is calculated as follows: net price of purchase plus the level of stocks at the beginning of the reporting period minus the stock level at the end of the period.

The method of periodic accounting of stocks is used in many trading companies because it requires large amount of clerical work. The main disadvantage of this method is the lack of detailed records about that, what stocks are available at the moment. Such information would allow for leadership to carry out efficient inventory management in order to avoid the lack of necessary of stocks in the warehouse.

The essence of continuous (current) method of accounting of inventories consists in the fact that systematically, in process of their receipt and movement inventories are strictly documented in a quantitative and sum expression.

Table 1

The differences in displaying operations of current and periodic accounting

The system of current stocks accounting	The system of periodical stocks accounting
1. The beginning of the reporting period: Account "Warehouse stocks" shows the stocks balance (by their kinds) at the beginning of the reporting period is 11400 equivalent units	1. The beginning of the reporting period: Account "Warehouse stocks" shows the stocks balance (by their kinds) at the beginning of the reporting period is 11400 equivalent units.
2. Buying (purchase) of goods for the reporting period: Account "Warehouse stocks" debit is 45600 equivalent units Account "Accounts payable" credit is 45600 equivalent units	2. Buying (purchase) of goods for the reporting period: Account "Expenses on buying" debit is 45600 equivalent units Account "Accounts payable" ("Suppliers") credit is 45600 equivalent units

Continuation of Table 1

3. Sale of goods for the reporting period:	3. Sale of goods for the reporting period:
Account "Accounts receivable" debit ("Customers") is 56800 equivalent units	Account "Accounts receivable" debit ("Customers") is 56800 equivalent units
Account "sales return" credit is 56800 equivalent units	Account "sales return" credit is 56800 equivalent units
Simultaneously: Account "Cost price of goods sold" debit is 39000 equivalent units Account "Warehouse stocks" credit is 39000 equivalent units	
4. The end of the reporting period:	4. The end of the reporting period:
Account "Warehouse stocks" shows the stocks balance (by their kinds) at the end of the reporting period is 18000 equivalent units. There is no need in making an accounting entry.	a) The initial balance of warehouse stocks is written off: Account "Financial results of the reporting period" debit is 11400 equivalent units Account "Warehouse stocks" credit is 11400 equivalent units
	b) the balance of stocks (goods) at the end of the reporting period is shown (determined by the results of inventory taking): Account "Warehouse stocks" debit is 18000 equivalent units Account "Financial results of the reporting period" credit is 18000 equivalent units
	в) Account "Financial results" debit is 4600 UAH units Account "Expenses on buying" credit is 4600 equivalent units

This method provides control over the operations regarding the movement of inventory, allows timely making new orders for materials to replenish stocks, and generates information about the optimal volume of the order. Consequently during the entire reporting period volume of existing stocks is known.

Receipt of materials to the enterprise is made by a report that make up in two copies. The basis for the making up the report is the invoice of the supplier. One copy of the report is sent to the supply department for verification with the terms of order placement, the second is passed to the warehouse of forms of materials, and the third is left in the group of receiving. A copy of the report, which was initially sent to the department of supply, then transferred to the financial accounting for payments to suppliers [11, p. 98].

Supply of materials to production is carried out according to the requirements. The content of requirement letterhead is not very different from the requirements used at our enterprises. Requirement is prescribed in triplicate. The first copy is left in a warehouse, the second – in the group of material accounting, the third – the person who receives the material. The requirement on the basic materials is different from the requirements on auxiliary only by color.

For registration of returned unused materials to the warehouse we use a different color form containing the same parameters as the claim form but changing information accordingly. About the return of unused materials we make an entry in the column "Distributed" with the help of "reversing entry". With continuous (current) method the accounting of inventories in the warehouse is carried out in analytical accounting cards in terms of their names, in which the receipt and the release of inventories are recorded in process they are implemented. Using the method does not exclude the need for the inventory taking of inventories at the end of the reporting period. Accounting stocks show what should be available, but that's not what is in reality, because there can be losses due to damage, theft or other causes. The cards of analytical accounting should be adjusted in accordance with actual number of identified stocks.

For example, a corporation "Aris Kontis" [7, p. 47] has the information about the acquisition and

use of materials in six months (Table 2) and uses a system of periodic accounting of stocks. Let's determine the cost price of expended materials and the balances on June, 30, using FIFO, LIFO methods and weighted average estimates.

Table 2

Data for the system of permanent and periodical accounting of stocks

Date	Indicator	Measurement
2 January	Balances	3000 units on 10 equivalent units
15 January	Income	820 units on 11 equivalent units
29 January	Expenditure	1600 units
4 February	Income	900 units on 13 equivalent units
25 February	Income	700 units on 13,5 equivalent units
10 March	Expenditure	1940 units
10 April	Expenditure	780 units
6 May	Income	1500 units on 14 equivalent units
10 June	Expenditure	900 units

- Let's determine balances on 30.06:
 $3000+820-1600+900+700-1940-780+1500-900=1700$ units
 - Let's determine the value of balances of materials on 1.01:
 $3000 \times 10 = 30000$ equivalent units
 - Let's determine the value of materials that were received:
 $820 \times 11 + 900 \times 13 + 700 \times 13.5 + 1500 \times 14 = 51170$ equivalent units
 - Let's determine the amount of materials that were received:
 $820+900+700+1500=3920$ units
 - Let's determine the value of stocks on 30.06 when using the FIFO method:
 $1500 \times 14 + 200 \times 13.5 = 23700$ equivalent units
 - Let's determine the cost price of realized stocks (the FIFO method):
 $30000+51170-23700=57470$ equivalent units
 - Let's determine the value of balances on 30.06 when using the LIFO method: $1700 \times 10 = 17000$ equivalent units
 - Let's determine the cost price of realized stocks when using the LIFO method:
 $30000+51170-17000=64170$ equivalent units
 - Let's determine the weighted average costs of materials:
$$\frac{30000 + 51170}{1700 + 3920} = 14.44$$
 Equivalent units
 - Let's determine the value of balances of materials on 30.06 when using the method of the weighted average costs:
 $1700 \times 14.44 = 24548$ equivalent units
 - Let's determine the value of realized materials when using of the weighted average value:
 $30000+51170-24548=56622$ equivalent units
- Thus, when using the FIFO method, the cost price of expended materials is 57.470 equivalent units, and the balance on June, 30 is 23.700 equivalent units, when using the LIFO method, the cost price of expended materials is 64.170 equivalent units, and the balance on June, 30 is 17.000 equivalent units, when using the method of weighted average estimates, the cost price of expended materials is 56.622

equivalent units, and the balance on June, 30 is 24.548 equivalent units.

Inventory is applied for the current control of the use of stocks in foreign countries. This inventory is implemented at least once by a year, but mostly with using "cyclic method". The essence of this method consists in that the removal of remnants is implemented by specially trained nominal group of employees performing this work better than those that are attracted episodically (occasionally).

This group works by a compiled schedule in advance, which allows to inventory each type of inventory at least once a year, and in some cases by the most valuable objects and more than once a year [12, p. 69]. However, schedule is made up so that inventory of concrete material was conducted at a time, when this material is the smallest in a warehouse. This method for conducting an inventory has been extended at the enterprises where there is a large nomenclature of materials.

Conducting an inventory is planned detailed and special instructions are given for each member of inventory group, where the goals and objectives of inventory, organization of works on the removal of residues, duties and responsibilities of each member of group in the general organizational scheme of the enterprise, classification of values in assigning of individual items to this or that group of materials, procedure for allocating current operations of inventory in the process of removing residues etc., are indicated.

Objects that are not in demand and lost their value are usually separately distinguished in the inventory of stock. Also items that belong to other organizations or are not included in the balances of other reasons are distinguished. Values that belong to the company, but there are in the other organizations, have to be documented.

Recordings and calculations of filmed availability, usually made by hand in labels, cards, letters or books intended for recording residues. Forms for records are previously numbered.

Discussion. The most common types of stocks in accounting of foreign countries are raw materials, works in process, finished goods and stocks of goods for resale, components of finished products, bulk or liquid substances (oil, flour), etc. Elements those are included in the reserves, depending on the features of the enterprise. Machinery and equipment are the main means for some enterprises for enterprises that produce them are finished products, and for the enterprise carrying out their resale by goods. Stocks related to the composition of current assets because they can be converted to cash within one year or one operating cycle. All these methods have their advantages and disadvantages. Therefore, companies use one or the other method depending on the purpose for which they are seeking to achieve in the first place. However, choosing one or the other method, the company must use it each year.

Different methods of accounting of inventories were used in practice. Herewith the organization of their accounting should aim to provide timely management of information on the presence and movement of materials, on the minimum and maximum stock regarding the company of each nomenclature of material resources for the effective use and increase the profitability of enterprises.

References

1. Butinets, F.F. (2002). *Buhgalterskiy finansoviy oblik* [Accounting Financial Accounting]. Zhitomir: PP «Ruta». [in Ukr.].
2. Vinogradova, M.O., & Komlach, G.V. (2007). Metodichni pidhodi do obliku zapasiv v Ukraini i Rosii ta yih vidpovidnist mizhnarodnim standartam [Methodological approaches to the integration of reserves in Ukraine and Russia and their compliance with international standards]. *Visnik Natsionalnogo Universitetu «Lvivska politehnika» Menedzhment ta pidpriemnitstvo v Ukraini: etapi stanovlennya i problemi rozvitku*, № 577, 58-66. [in Ukr.].
3. Golov, S.F., & Kostyuchenko, V.M. (2001). *Buhgalterskiy oblik za mizhnarodnimi standartami: prikladi ta komentari* [Accounting according to international standards: examples and comments]. Kyiv: Libra. [in Ukr.].
4. Ivaschenko, O.V., & Studenikina, Yu.E. (2008). Normuvannya virobnicnih zapasiv na pidpriemstvi [Normalization of inventory in the enterprise]. *Visnik ekonomichnoyi nauki Ukraini. Naukoviy zhurnal*, № 1 (13), 43-46. [in Ukr.].
5. Maruschak, L.I. (2007). Ekonomichna sutnist virobnicnih zapasiv [The economic essence of inventory]. *Visnik Natsionalnogo universitetu «Lvivska politehnika» Menedzhment ta pidpriemnitstvo v Ukraini: etapi stanovlennya i problemi rozvitku*, № 577, 225-230. [in Ukr.].

6. Chumak O.V. (2007). O probleme ucheta i kontrolya zapasov promyshlennogo predpriyatiya [The problem of accounting and control inventories of industrial enterprises] *Logistika problemy i resheniya mezhdunarodnyiy nauchno-prakticheskiy zhurnal*, №1, 78-79. [in Ukr.].
7. Butinets, F.F., & Goretska, L.L. (2002). Buhgalterskiy oblik u zarubizhnykh krayinah [Accounting in foreign countries]. Zhitomir: PP «Ruta». [in Ukr.].
8. Mizhnarodniy standart 2 «Otsinka ta vidobrazhennya materialno-virobnichih zapasiv u konteksti formuvannya faktichnoyi sobivartosti». Retrived from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. [in Ukr.].
9. Golov S., & Kostyuchenko, V. (2000). *Buhgalterskiy oblik za mizhnarodnimi standartami* [Accounting according to international standards]. Kyiv: Ekaunting. [in Ukr.].
10. Luchko M. (2001). *Buhgalterskiy oblik v upravlinni biznesom. Zarubizhniy dosvid* [Accounting in business management. Foreign experience]. Kyiv : Oblikinform. [in Ukr.].
11. Pankov, D.A. (2002). *Buhgalterskiy uchet i analiz za rubezhom* [Accounting and analysis of overseas]. Minsk : Novoe znanie. [in Rus.].
13. Kachalin, V.V. (2002). *Finansovyy uchyot i otchetnost v sootvetstviy so standartami GAAP* [Financial accounting and reporting in accordance with GAAP standards]. Moskow : Delo. [in Rus.].



УДК 338
JEL Classification M21

Пчелинська Ганна

старший викладач кафедри обліку і оподаткування
Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля
м. Сєвєродонецьк, Україна
E-mail: pchelinska@yandex.ru

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація

Вступ. Наявність у нормативній базі, що регламентує умови визнання витрат, варіативної частини може значно впливати на результати діяльності підприємства, що потребує пошуку наукових підходів стосовно вибору альтернатив.

Методи. При проведенні дослідження використано методи: порівняння, аналізу і синтезу, узагальнення, монографічний метод.

Результати. Більша частина економічної інформації про витрати підприємства формується на базі даних бухгалтерського обліку, який регламентують відповідні національні стандарти. Наявність в них варіативної частини обумовлює необхідність прийняття менеджерами підприємства управлінських рішень щодо вибору параметрів оцінки активів, зобов'язань, що впливають на оцінку витрат. Вибір окремих параметрів оцінки елементів фінансової звітності вимагає визначення критеріїв суттєвості. Однак проведене дослідження наказів про облікову політику суб'єктів підприємництва регіону свідчить про номінальне відношення багатьох управлінців підприємств до визначення рівня суттєвості для окремих об'єктів.

Перспективи. В сучасних умовах економічної нестабільності, що супроводжується значними коливаннями цін на активи, зобов'язання підвищується роль порогу суттєвості в якості критерію вибору параметрів оцінки витрат. Саме ці проблеми потребують подальшого дослідження та усунення з метою підвищення ефективності управління витратами підприємства.

Ключові слова: оцінка, облікова політика, параметри, витрати, альтернатива, вибір, суттєвість.

Вступ. Сучасні кризові умови господарювання вітчизняних підприємств актуалізують пошук резервів підвищення ефективності їх діяльності, що потребує удосконалення управління складовими фінансового результату, зокрема витратами.

В Україні організація управління витратами регулюється Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність, методичними рекомендаціями галузевих міністерств та відомств, внутрішніми робочими документами підприємства, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Норми останніх регламентують трактування, класифікацію витрат, умови їх визнання, оцінку та є обов'язковими для виконання підприємствами всіх форм власності (крім банків та бюджетних установ). Однак наявність у П(С)БО варіативної частини може значно впливати на формування витрат підприємства, що потребує пошуку наукових підходів до вибору альтернатив та обумовлює актуальність теми роботи.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання оцінки витрат знайшли відображення у працях вітчизняних вчених: І.А. Бланка, Ф.Ф. Бутинця, М.Г. Грещак, С.Ф. Голова, І.Є. Давидовича, П.В. Іванюти, Т.І. Карпової, Ю.Б. Кравчук, О.П. Лугівської, О.О. Непочатенко, А.А. Турило, А.М. Турило, Ю.С. Цал-Цалко та інших. Однак, слід зазначити, що по сей час спостерігається суперечливість, неоднозначність думок науковців відносно вибору методики оцінки елементів фінансової звітності у взаємозв'язку з витратами підприємства.

Метою даної статті є дослідження сучасних проблем оцінки витрат за нормами законодавства з обліку та визначення шляхів їх вирішення.

Методологія дослідження. Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові

праці вчених, нормативно-правові акти та національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. При проведенні дослідження використано методи: порівняння, аналізу і синтезу, узагальнення, монографічний метод.

Результати. Загальнозвісний факт, що більша частина економічної інформації про витрати підприємства формується на базі облікових даних, які відображаються у фінансовій звітності та з метою аналізу, планування, контролю трансформуються у показники внутрішніх, зовнішніх звітів відповідно до потреб управлінців суб'єкту господарювання та вимог державних органів.

Методика оцінки показників та складання фінансових, податкових, статистичних та інших звітів регулюється нормативними актами Міністерства фінансів України, державної служби статистики України, Правліннями фондів державного соціального страхування, галузевих міністерств, ін. та ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

З іншого боку, «принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами» [1] визначаються суб'єктом господарювання самостійно та наводяться у розпорядчому документі «Наказ про облікову політику».

Результати дослідження законодавства з бухгалтерського обліку свідчать, що значна частина елементів облікової політики стосується безпосередньо або впливає на оцінку витрат підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

Перелік елементів облікової політики, що впливають на витрати підприємства*

Об'єкти фінансової звітності	Елементи облікової політики	
	назва елементу	варіанти вартісних ознак, процедур, методів
Необоротні активи		
Основні засоби	мін вартісна ознака	- 6000,00 грн. за ПКУ [2]; - за рішенням підприємства
Малоцінні необоротні матеріальні активи	мін, max вартісна ознака	- max 5999,99 грн. за ПКУ/ за рішенням підприємства; - мін за рішенням підприємства
Основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи	строк корисного використання	- мін за ПКУ;
Нематеріальні активи		- за рішенням підприємства - визначений, - невизначений
Основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи	ліквідаційна вартість	за рішенням підприємства
Нематеріальні активи		- визначена, - невизначена
Основні засоби	метод амортизації	5 методів за ПБО 7 [3]
малоцінні необоротні матеріальні активи		2 методи за ПБО 7
нематеріальні активи		4 методи за ПБО 8 [4]
довгострокові біологічні активи		5 методів за ПБО 7
Основні засоби, нематеріальні активи	підходи до переоцінки	- переоцінка, - зменшення корисності
Основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи	дата первісного визнання об'єкту для продажу	- виконання умов за ПБО 27 [5]; - оприбуткування

Продовження табл. 1

Основні засоби, нематеріальні активи	витрати на поліпшення	- ☐ 10% балансової вартості всіх груп ОЗ за ПКУ; - капіталізація всієї суми
Основні засоби	компонентний облік	наявність частин об'єкту, вартість яких є суттєвою стосовно первісної / балансової вартості [6]
Оборотні активи		
Запаси	метод оцінки вибуття запасів	5 методів за ПБО 9 [7]
	періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці	- оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю; - оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю
Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом	метод визначення величини резерву сумнівних боргів	- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; - застосування коефіцієнта сумнівності
	спосіб розрахунку коефіцієнту сумнівності	3 методи за ПБО 10 [8]
Всі активи	ознаки подібних активів	за рішенням підприємства
Зобов'язання		
Забезпечення	створення забезпечень майбутніх витрат і платежів	- створення / не створення; - перелік забезпечень

*складено автором на підставі [1-8]

З табл. 1 видно, що рішення щодо вибору параметрів оцінки більшості активів, забезпечень впливає як на суму витрат, так й дату їх визнання – відображення у фінансовій звітності. Наприклад, якщо підприємство для обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, обрало норми Податкового кодексу України (ПКУ) [2], то вказані витрати при сумі менш ніж 10% балансової вартості всіх груп основних засобів визнаються витратами того періоду, в якому вони були здійсненні, тобто зменшують фінансовий результат діяльності підприємства звітного періоду.

За нормами П(С)БО 7 «Основні засоби» витрати, що призводять «до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно-очікуваних від використання об'єкта» [3] капіталізуються – збільшують первісну вартість основних засобів. Тобто загальна сума витрат з поліпшення у даному випадку відображається у відповідних статтях звіту про фінансові результати (звіту про сукупний капітал) частково при нарахуванні амортизації після введення основного засобу в експлуатацію по закінченні модернізації, дообладнання, модифікації тощо.

Зазвичай, витрати на капітальний ремонт складають значну суму та потребують тривалого періоду часу. Відповідно, обраний підприємством підхід до обліку витрат на поліпшення суттєво впливає на показники ліквідності, платоспроможності, оборотності активів підприємства, рентабельності його операційної діяльності. Це, в свою чергу, впливає на управлінські рішення зовнішніх користувачів звітності підприємства.

У процесі прийняття рішень щодо вибору методів оцінки, абсолютних та відносних ознак, дати визнання активів, підходу до створення забезпечень та інших параметрів, що впливають на витрати або саме витрат, фахівці керуються:

– визначеними критеріями НП(С)БО, Податкового кодексу України [2], методичних рекомендацій Міністерства фінансів України [1, 6, 9, 10] тощо. Наприклад, метод нарахування амортизації основних засобів доцільно обирати «з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання» [3]; строк корисного використання об'єктів - виходячи з мінімально допустимих строків податкового законодавства [2] тощо;

– професійним судженням, виходячи зі специфіки діяльності підприємства, наприклад при визначенні ліквідаційної вартості основних засобів і нематеріальних активів, доцільності створення

забезпечень тощо.

Вибір окремих параметрів оцінки активів, зобов'язань, витрат вимагає від менеджерів визначення критеріїв суттєвості, наприклад при прийнятті рішення щодо нарахування амортизації основних засобів за компонентами, проведення переоцінки основних засобів та нематеріальних активів, ознак подібних активів тощо.

Суттєвою інформацією визнається «інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності» [11].

Поріг суттєвості - кількісну ознаку суттєвості облікової інформації - підприємства визначають самостійно з урахуванням вимог національних, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та рекомендацій Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» [12].

Проведене дослідження наказів про облікову політику суб'єктів підприємництва регіону різних сфер діяльності свідчить про номінальне відношення багатьох управлінців малих та середніх підприємств до визначення порогу суттєвості.

Найчастіше в даному розпорядчому документі вказують:

а) абсолютні величини: 100 грн., 1000 грн., 6000 грн., інші суми;

б) фразу: «відповідно рекомендаціям Листа Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності»;

в) відносні величини відповідно рекомендаціям Міністерства фінансів України, наприклад, «з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку - 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства / 10 % відхилення залишкової вартості об'єктів від їх справедливої вартості...» й так далі [12].

Перш вказані суми, сьогодні не впливають на рішення користувачів. 100 грн. зазвичай вказується в наказах, які були прийняті більш ніж 10 років та до цього часу не корегувалися. Значення порогу суттєвості у 1000 грн. обиралося виходячи з того, що всі форми фінансових звітів заповнюють у тисячах гривень. Інші абсолютні величини, на наш погляд, в сучасних умовах цінової нестабільності достатньо швидко стають неактуальними та потребують періодичного коригування.

Посилання на рекомендації Міністерства фінансів України також не дають однозначного розуміння про поріг суттєвості на конкретному підприємстві, оскільки в них наведено перелік критеріїв для різних об'єктів. Якщо це свідчить про використання усіх наведених критеріїв, то доцільно у Наказі про облікову політику окремо відзначити цей факт. Необхідно відмітити, що в окремих випадках при визначенні порогового значення для активу, операції з яким також впливають на витрати, іноді необхідно обирати між двома критеріями, що потребує додаткових аналітичних процедур.

Висновки та перспективи. Таким чином, за результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Більша частина елементів облікової політики підприємства стосується безпосередньо або впливає на оцінку витрат.

2. Наявність варіативної частини стандартів бухгалтерського обліку обумовлює необхідність прийняття менеджерами підприємства управлінських рішень щодо вибору параметрів оцінки активів, зобов'язань з урахуванням їх впливу на витрати підприємства.

3. Вибір окремих параметрів оцінки елементів фінансової звітності вимагає використання порогу суттєвості. Однак проведене дослідження наказів про облікову політику суб'єктів підприємництва регіону різних сфер діяльності свідчить про номінальне відношення багатьох управлінців малих та середніх підприємств до визначення рівня суттєвості для окремих об'єктів.

4. В сучасних умовах економічної нестабільності, що супроводжується значними коливаннями цін на активи, зобов'язання підвищується роль порогу суттєвості в якості критерію вибору параметрів оцінки витрат. Саме ці проблеми потребують подальшого дослідження та усунення з метою підвищення ефективності управління витратами.

Список використаних джерел

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635 – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1
2. Податковий кодекс України // Офіційний вісник України. – 2010. - №92. – т.9. – С.9.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // Офіційний вісник України. – 2000. - №21. – С.99.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 // Офіційний вісник України. – 1999. - №44. – С.229.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003р. № 617. // Офіційний вісник України. – 2003. - №47. – С.180.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30.03.2003р. №561. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 // Офіційний вісник України. – 1999. - №44. – С.236.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 // Офіційний вісник України. – 1999. - №43. – С.118.
9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007р. №2. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461812/>
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009р. №1327. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Oif_apk/2010_2/met_rec.pdf
11. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 // Офіційний вісник України. – 2013. – №9. – С.97.
12. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : лист Міністерства фінансів України // Офіційний вісник України. 2003. – №4. – С. 281

Pchelynska Hanna

Senior Instructor

Department of Accounting and Taxation

Volodymyr Dahl East Ukrainian National University

Severodonetsk, Ukraine

E-mail: pchelinska@yandex.ru

MODERN PROBLEMS OF ESTIMATION OF CHARGES OF ENTERPRISE

Abstract

Introduction. A presence is in a normative base, which regulates the terms of confession of charges, variant part can considerably influence on the results of activity of the enterprise which needs search of scientific approaches in relation to the choice of alternatives.

Methods. The following methods are used during the research: comparison, analysis and synthesis, generalization and monographic methods.

Results. Greater part of economic information about the charges of the enterprise is formed on a base information of record-keeping which is regulated by the proper national standards. A presence of variant part there stipulates the necessity of acceptance of the enterprise of administrative decisions managers in relation to the choice of parameters of estimation of assets, obligations which influence on the estimation of charges. The choice of separate parameters of estimation of elements of the financial reporting requires determination of criteria of importance. However, the conducted research of orders on the accounting policies of entrepreneurship in the region

testifies to nominal attitude of many managers of enterprises toward determination of level of importance for separate objects.

Discussion. The obligations rise the role of threshold of importance in quality the criteria of choice of parameters of estimation of charges in the modern terms of economic instability which is accompanied by considerable price-waves on assets. Exactly these problems need subsequent research and removal with the purpose of increasing the efficiency of management of enterprise charges.

Keywords: estimation, parameters, charges, alternative, choice, materiality.

References

1. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (2013). Metodichni rekomendacii shhodo oblikovoi polityky pidpryjemstva. Retrieved from http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1. [in Ukr.].
2. Podatkovi kodeks Ukrainy (2010). *Oficijnyj visnyk Ukrainy*, 92, 9. [in Ukr.].
3. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (2000). Polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby» *Oficijnyj visnyk Ukrainy*, 21, 99. [in Ukr.].
4. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (1999). Polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy». *Oficijnyj visnyk Ukrainy*, 44, 229. [in Ukr.].
5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (2003). Polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 27 «Neoborotni aktyvy, utrymuvani dlya prodazhu, ta prypynena diyalnist». *Oficijnyj visnyk Ukrainy*, 47, 180. [in Ukr.].
6. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (2003). Metodichni rekomendacii z bukhhalterskoho obliku osnovnyh zasobiv. Retrieved from http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536. [in Ukr.].
7. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (1999). Polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy». *Oficijnyj visnyk Ukrainy*, 44, 236. [in Ukr.].
8. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (1999). Polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 10 «Debitorska zaborgovanist». *Oficijnyj visnyk Ukrainy*, 43, 118. [in Ukr.].
9. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (2007). Metodichni rekomendacii z bukhhalterskoho obliku zapasiv. Retrieved from <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461812/>. [in Ukr.].
10. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (2009). Metodichni rekomendacii z bukhhalterskoho obliku nematerialnyh aktyviv. Retrieved from http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Oif_apk/2010_2/met_rec.pdf. [in Ukr.].
11. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy (2013). Nacionalni polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti». *Oficijnyj visnyk Ukrainy*, 9, 97. [in Ukr.].
12. Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy (2003). Pro suttievist u bukhhalterskomu obliku i zvitnosti. *Oficijnyj visnyk Ukrainy*, 4, 281. [in Ukr.].



УДК 657.339
JEL Classification M4

Рудницька Олена
аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна
E-mail: tsrud@bigmir.net

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ У МІСЦЯХ ЗБЕРІГАННЯ НА ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Анотація

Вступ. У процесі прийняття управлінських рішень актуальними питаннями є вирішення проблем налагодження системи управлінського обліку товарів у місцях зберігання. У зв'язку з цим потребує вдосконалення класифікація товарних запасів, детальне розкриття принципів складського господарства, методів ідентифікації товарів на складі, статей витрат на утримання складів, методів управлінського обліку товарів у місцях зберігання торговельних підприємств.

Методи. Для досягнення поставленої у статті мети використано такі методи: діалектичного пізнання – в процесі дослідження суті товарних запасів; спостереження, порівняння, вивчення господарських процесів – при зборі фактичних даних бухгалтерського обліку запасів та їх інтерпретації; групування та логічного аналізу в процесі визначення класифікаційних ознак запасів та номенклатури статей витрат на їх зберігання на складах. Використано абстрактно-логічний метод – при визначенні послідовності етапів, проведення управлінського обліку товарних запасів.

Результати. Розглянуто сутність товарних запасів, як важливого об'єкту управлінського обліку. Уточнено класифікацію товарних запасів торговельних підприємств, що має важливе значення для планування, аналізу, контролю, логістики та в цілому управління товарними запасами. Висвітлено різні типи і види складських систем, які залежать від умов зберігання товарів, характеру праці тощо. Розглядаються принципи функціонування складського господарства. Розкрито сутність методів ідентифікації товарів на складі: індивідуального кодування; штрих-кодування; радіочастотного кодування; що є необхідним інструментом обліку товарних запасів на складі торговельних підприємств у процесах їх приймання та наступного руху. Розглядаються недоліки і переваги системи радіочастотної ідентифікації.

Запропоновано статті витрат на утримання складів і зберігання товарів на підприємствах торгівлі. Розглянуто завдання і етапи проведення управлінського обліку товарних запасів. Особлива увага приділена методам управлінського обліку товарів у місцях їх зберігання.

Перспективи. Використання системної моделі управління товарними запасами і застосування ABC-аналізу дозволить оптимізувати господарські процеси та організаційну структуру на фоні виконання розробленої стратегії відповідно до потреб споживачів, враховуючи можливості торговельних підприємств

Ключові слова: товарні запаси, принципи, класифікація, управлінський облік, методи управлінського обліку, статті витрат.

Вступ. У процесі прийняття управлінських рішень інформація фінансового обліку є недостатньою і тому актуальними питаннями для середніх і великих торговельних підприємств є вирішення проблем налагодження системи управлінського обліку товарів у місцях зберігання.

У зв'язку з цим, потребує вдосконалення класифікація товарних запасів, більш детальне розкриття принципів складського господарства, методів ідентифікації товарів на складі, статей витрат на утримання складів, методів управлінського обліку товарів у місцях зберігання торговельних підприємств.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемами управлінського обліку товарних запасів займалися вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема В. І. Бачинський, Ю. А. Верига, В.А. Гросул, В. Демин, Ю. В. Єгорова, О. В. Карпенко, П. О. Куцик, А. А. Мазаракі, О. А. Полянська, Л. П. Радецька, А. М. Стерлигова, Н. В. Хоменко та ін. Проте у більшості наукових праць зазначених

авторів питання управлінського обліку товарних запасів у місцях зберігання розкрито частково.

Мета. Уточнення дефініції “товарних запасів” та їх класифікації. Розкриття типів складських систем, принципів складського господарства та методів ідентифікації товарів на складі. Розгляд статей витрат на утримання складів, етапів проведення оперативного управлінського обліку товарних запасів.

Методологія дослідження. Для досягнення поставленої у статті мети використано такі методи: діалектичного пізнання – в процесі дослідження суті товарних запасів; спостереження, порівняння, вивчення господарських процесів – при зборі фактичних даних бухгалтерського обліку запасів та їх інтерпретації; групування та логічного аналізу в процесі визначення класифікаційних ознак запасів та номенклатури статей витрат на їх зберігання на складах. Використано абстрактно-логічний метод – при визначенні послідовності етапів, проведення управлінського обліку товарних запасів.

Результати дослідження. Важливими об'єктами управлінського обліку для підприємств торгівлі є запаси, як важливий фактор їх господарської діяльності. До запасів відносять: сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності; незавершене виробництво; готову продукцію; товари; малоцінні та швидкозношувані предмети; поточні біологічні активи. Серед розглянутих видів запасів товари, як оборотні активи, призначені для їх реалізації покупцям та задоволення їхніх потреб. З метою безперебійної реалізації товарів на підприємствах торгівлі нагромаджуються товарні запаси.

Поняття товарних запасів у спеціальній економічній літературі трактується по-різному. Одні автори під товарними запасами розуміють “запаси, які створюються продавцем на ринку на випадок циклічного, сезонного або іншого коливання кон'юнктури ринку” [1, с. 143].

Інші вчені трактують “товарні запаси або отримані підприємством товари, призначені для подальшого перепродажу, - це оборотні кошти, реалізація яких повинна принести йому прибуток” [2, с. 16].

На нашу думку, друге трактування є не зовсім вірним, оскільки підприємство при продажі товарів, хоча і має за мету отримати прибуток, але може отримати і збиток. Ми підтримуємо визначення товарних запасів учених Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко і Ю. А. Вериги, які зазначають що: “товарні запаси – це товари, які очікують моменту реалізації. Вони формуються з метою безперебійної реалізації товарів на випадок збоїв у процесі постачання і постійного оновлення.

Обсяг запасів залежить від масштабів діяльності. Головною їх особливістю є підвищення мобільності, тобто можливість маневрування товарами для задоволення більшого числа споживачів, потреби яких у товарах не співпадають в часі” [3, с. 16].

Таким чином, товарні запаси є об'єктивною категорією, їх наявність на підприємствах торгівлі зумовлена необхідністю забезпечення нормального процесу оборотності товарів.

В економічній літературі вітчизняні вчені мають різні погляди щодо виділення ознак класифікації товарних запасів (табл. 1). Як видно із табл. 1, в “Економічній енциклопедії” [4] класифікацію товарних запасів запропоновано здійснювати за п'ятьма ознаками: 1) призначенням; 2) місцезнаходженням; 3) термінами звітного періоду; 4) розмірами; 5) одиницями виміру.

Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко і Ю. А. Верига для підприємств торгівлі додатково виділяють ще п'ять ознак класифікації товарних запасів, зокрема:

- 1) за джерелами виникнення;
- 2) за ступенем лімітування;
- 3) за ступенем використання;
- 4) за функціональними типами;
- 5) за видами товарів.

На нашу думку, запропонована ознака класифікації товарних запасів “за ступенем використання”, стосується промислових, а не торговельних підприємств. Викликає сумнів запропонована вищезгаданими авторами ознака класифікації товарних запасів за функціональними

типами (матеріальний запас і запаси фізичного розподілу).

Разом з тим доцільно виділити ознаку класифікації товарних запасів за їх розмірами, що запропонована в “Економічній енциклопедії”. Проте, вважаємо, що більш коректною буде назва “за обсягами” відповідно до вкладеної у неї суті. Крім того, у виділених за нею видах товарів варто додати такий вид – “відповідно до іншого (планового чи фактичного) показника”, адже заповнення виділеного місця на той чи інший товар може у певний час мати проміжне значення.

Також варто додати ознаку “за результатами ABC-аналізу”, адже цей метод розподілу запасів є визначним інструментом підвищення ефективності управлінського обліку на торгівельних підприємствах.

Із врахуванням зазначених зауважень нами запропоновано власну класифікацію товарних запасів на підприємствах торгівлі (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація товарних запасів торговельних підприємств

Ознака класифікації	Види товарних запасів, подані у різних джерелах		
	[4, с. 648]	[3, с. 17]	Запропоновано автором
За призначенням	1) постійного зберігання; 2) сезонного зберігання і довгострокового завезення; 3) спеціального призначення.	1) поточного зберігання; 2) сезонного призначення; 3) довгострокового завезення; 4) цільові товарні запаси.	1) поточного зберігання; 2) сезонного зберігання; 3) цільові товарні запаси.
За місцезнаходженням	1) в роздрібній мережі; 2) на складах і базах; 3) в дорозі.	1) на підприємствах торгівлі (складські); 2) у промисловості (збутові); 3) у дорозі.	1) складські; 2) збутові; 3) у дорозі.
За термінами звітного періоду	1) на початкові (вхідні); 2) кінцеві (вихідні); 3) на певну дату; 4) середні за період.	1) на початок періоду; 2) на кінець періоду.	1) на початок звітного періоду; 2) на кінець звітного періоду; 3) на певну дату; 4) середні за період.
За розмірами (обсягами)	1) максимальні; 2) мінімальні; 3) середні; 4) занижені.	x	1) максимальні; 2) середні; 3) мінімальні; 4) відповідно до іншого (планового чи фактичного) показника.
За джерелами виникнення	x	1) власні; 2) позикові (залучені – товари на комісії).	1) власні; 2) позикові (залучені).
За ступенем лімітування (нормування)	x	1) нормовані; 2) ненормовані.	1) нормовані; 2) ненормовані.
За одиницями виміру	1) натуральні; 2) вартісні; 3) відносні – у днях товарообороту.	1) абсолютні (у вартісному та натуральному вираженні); 2) відносні (у днях товарообороту).	1) у вартісному вимірі; 2) у натуральному вимірі; 3) відносні.

Продовження табл. 1

За ступенем використання	х	1) витратні або запас готової продукції; 2) резервні або буферні.	х
За функціональними типами	х	1) матеріальний запас; 2) запаси фізичного розподілу.	х
За видами (групами товарів)	х	1) продовольчі; 2) непродовольчі.	1) продовольчі; 2) непродовольчі.
За результатами АВС-аналізу	х	х	у розрізі виділених груп товарів.

Джерело: [9]

Розглянута вище класифікація товарних запасів на торговельних підприємствах має важливе значення як для налагодження системи обліку (складського (оперативного), фінансового, управлінського), так і для планування, аналізу, контролю, логістики та в цілому управління товарними запасами.

Основними поняттями для цілей управлінського обліку товарних запасів є склад, партія поставки, час замовлення поставок, методи ідентифікації товарів, витрати на зберігання тощо.

За наявності на торговельних підприємствах складів, особливо це стосується гуртової торгівлі, закуплені товари постачальника можуть зберігатися в одному або декількох місцях. Це вимагає від керівництва налагодження ефективної організації і управління складським господарством.

В економічній літературі виділяють такі типи складських систем: "локальний склад (спеціалізований або універсальний); сукупність складів - декілька спільно керованих складів; ієрархічна система складів - кілька складів, що мають лінійну структуру підпорядкованості, при якій склад вищого рівня забезпечує поставки матеріалів на залежні склади, що знаходяться рівнем нижче; спеціалізована сукупність складів - кілька складів, що функціонують паралельно і орієнтованих на різні види матеріалів; автоматизований склад - з'єднання складського обладнання і системи автоматизованого управління складуванням та доставкою матеріалів" [5].

У залежності від умов зберігання товарних запасів склади поділяються на закриті, напівзакриті та відкриті склади. На закритих складах зберігаються продовольчі промислові товари, які мають особливі умови зберігання (дотримання температурного режиму). Будівельні матеріали, наприклад, можуть зберігатися як у напівзакритих, так і закритих складах.

За характером праці склади поділяються на такі види: немеханізовані, механізовані, автоматичні.

Головна ціль управління складськими запасами - підтримання мінімального рівня складських запасів при мінімізації витрат на утримання запасів за умови підтримки максимально якісного рівня забезпечення обслуговуваних підрозділів.

Н. Вергів виділяє дев'ять принципів складського господарства, які відносяться до будь-якого складу. Зокрема, до таких принципів він відносить:

чітке розмежування суворої матеріальної відповідальності; організації та контролю; єдиновладдя; суворої матеріальної звітності та обов'язково в реальному часі; планування складської діяльності; чітко визначеного методу руху цінностей на складі; правильного розташування цінностей; планового, регулярного проведення інвентаризацій [6].

Дотримання вищерозглянутих принципів складського господарства має важливе значення не тільки для організації і управління товарними запасами у місцях зберігання, але і для організації та ведення бухгалтерського обліку цих запасів. Наприклад, бухгалтер повинен враховувати методи вибуття при формуванні наказу про облікову політику підприємства.

Вибір раціональної системи процесу складування товарних запасів у місцях зберігання

повинен здійснюється на практиці у такій послідовності: визначається місце складу в ланцюгу логістики та його функції; встановлюється загальна спрямованість технічної оснащеності складської системи (механізована, автоматизована, автоматична); визначається задача, якій підпорядкована розробка системи складування; вибираються елементи кожної складської підсистеми; створюються комбінації обраних елементів усіх підсистем; здійснюється попередній вибір конкурентних варіантів з усіх технічно можливих; проводиться техніко-економічна оцінка кожного конкурентного варіанта; здійснюється альтернативний вибір раціонального варіанту [7].

Вибір елементів складських підсистем ведеться за допомогою схем і діаграм або розроблених програм на ЕОМ. Це забезпечує методичний підхід з урахуванням всіх можливих варіантів.

Місце складу в логістичній системі і його функції прямо впливають на технічне оснащення складу.

Важливе значення для обліку товарних запасів на складі торговельних підприємств у процесах їх приймання та наступного переміщення має вибір оптимальних методів ідентифікації товарів.

В. Демин у своїй науковій праці виділяє три методи ідентифікації товарів на складі: "1) індивідуальне кодування; 2) штрих-кодування; 3) радіочастотна ідентифікація" [8].

Сутність індивідуального кодування полягає у наступному: кожній товарній позиції присвоюється індивідуальний код, який може містити в собі інформацію про постачальника, товарну групу, товарну позицію, а також місце зберігання. Наприклад, товару присвоюється дев'ятизначний код, який включає в себе інформацію про постачальника (перші три цифри), інформацію про товарну групу (дві цифри) і товарну позицію (три цифри), місце зберігання (одна цифра).

Другим важливим методом ідентифікації товарів є штрих-кодування. Впровадження системи штрих-кодування тягне за собою досить серйозні прямі і непрямі витрати. До прямих витрат відноситься закупівля обладнання (термінали збору даних, сканери, сервер, принтер для друку етикеток), програмного забезпечення, сумісного з системою штрих-кодування, оплата послуг та внесків до Асоціації Юніскан EAN. До непрямих витрат можна віднести навчання персоналу, послуги консультантів з підготовки складу до впровадження штрих-кодування тощо".

Найбільш прогресивним і сучасним методом ідентифікації товарів є метод радіочастотної ідентифікації (RFID), який використовується в великих компаніях Західної Європи, зокрема, Італії, Німеччини, Франції, Великобританії та інших країнах.

Система RFID складається з трьох елементів : мітка (tag), антена (reader) і комп'ютер. Система радіочастотної ідентифікації (RFID) має свої переваги і недоліки.

До переваг відносяться: дані ідентифікаційної мітки можуть змінюватися і доповнюватися; на мітку можна записати набагато більше даних порівняно зі штрих-кодом; дані на мітці можуть бути засекречені; радіочастотні мітки досить довговічні; розташування мітки не має значення для зчитування; мітка краще захищена від впливу навколишнього середовища; мітки можуть мати багаторазове використання; при використанні RFID з'являється можливість контролю за переміщеннями вантажу.

Недоліками системи радіочастотної ідентифікації є: відносно висока вартість; неможливість розміщення під металевими і електропровідними поверхнями; схильність перешкод у вигляді електромагнітних полів; локальне використання RFID.

Важливим етапом процесу зберігання товарних запасів є їх розміщення на складах, яке необхідно проводити таким чином, щоб при наступних технологічних операціях кількість переміщень працівників складу було мінімальним.

На думку В. Деміна, "доцільно проводити поділ всіх товарних позицій на три групи. Після чого для їх зберігання виділяються "гарячі" і "холодні" складські зони". Щоб зробити оптимальний розподіл усієї номенклатури, необхідно скористатися методикою ABC-, XYZ-аналізу. У даному випадку, при оптимізації складських процесів основним критерієм поділу товарних позицій на групи виступатиме кількість (обсяги) переміщень працівників складу (і відповідно товарів) при виконанні

технологічних операцій.

Для проведення ABC-, XYZ-аналізу необхідно зібрати статистичні дані, переважно не менше ніж за попередній рік. Критерієм ABC-аналізу при побудові складської логістики є кількість замовлень по кожній товарній позиції. Інформація повинна містити: найменування за кожною товарною позицією, кількість замовлень і кількість відвантажених “універсальних” вантажних одиниць помісячно за кожною товарною позицією. Після складання статистичної бази проводиться розподіл усього товарного асортименту за методикою ABC-аналізу на три групи. Часто, розподіл може проводитися у класичних пропорціях: група А - 20 %, група В - 30 %, група С - 50 %.

До групи А увійшли 20 відсотків товарних позицій (степлер SAX 49 і степлер SAX 51), які зустрічалися у замовленнях найчастіше; у групу В - 30 відсотків товарних позицій, які зустрічалися рідше; у групу С - 50 відсотків товарних позицій, які зустрічалися у замовленнях набагато рідше порівняно з першою групою. Найбільша кількість пересувань буде здійснюватися за позицією групи А, однак це не зовсім так, адже необхідно врахувати ще й такий критерій, як кількість продукції, що відвантажується” [8].

Для того, щоб вирішити кінцеве завдання про розміщення товарів у “гарячій” і “холодній” зонах, необхідно скласти матрицю результатів ABC-, XYZ-аналізу (табл. 2).

Таблица 2

Матриця результатів ABC-, XYZ-аналізу

	A	B	C
X	1245		5889
Y		4589	4800
Z	1238	4593 4599	4611 4678 5890

*Джерело: [9]

Співставлення результатів аналізу можна провести за допомогою програми “MS Excel”.

У результаті проведення такого аналізу можна зробити висновок, що до “гарячої” зони зберігання будуть віднесені товарні позиції, що знаходяться у квадратах AX, AY, BX. До холодної зони зберігання товарів відносяться позиції, що знаходяться в квадратах BZ, CZ, CY і лише до середньої зони зберігання - позиції, що знаходяться в квадратах AZ, BY, CX.

Після проведення ABC-, XYZ-аналізу обчислюється норма запасу по кожній товарній позиції, яка перебуває на складі одноразово. Далі визначається кількість місць зберігання для кожної товарної позиції та проводиться розміщення на основі проведеного аналізу. “Гаряча” зона, як правило, розташовується ближче до зони відвантаження, на стелажах, що знаходяться у центральному проїзді, у нижніх ярусах стелажів. Дане розміщення дозволяє істотно скоротити час на виконання технологічних операцій (розміщення, зберігання, комплектацію і т. д.).

Одним із важливих об'єктів управлінського обліку товарних запасів у місцях зберігання є витрати. В економічній літературі відсутні єдині підходи серед економістів і вчених щодо виділення статей витрат у процесі утримання складів і зберігання товарів (табл. 3).

Таблиця 3

**Статті витрат на утримання складів і зберігання товарів
на підприємствах торгівлі**

№ з/п	Склад витрат	[8]	[9]	[10]	[11]	Пропозиції автора
1	Орендна плата за складську площу (приміщень)	+	+			
2	Витрати на охорону складських приміщень	+				
3	Експлуатаційні витрати (електроенергія, тепло, водопостачання, поточний ремонт)	+				
4	Амортизація складських будівель та устаткування	+				
5	Витрати на утримання складського персоналу	+				
6	Збитки від зберігання запасів (псування, погіршення якості уцінка, списання, природні збитки, моральне старіння, крадіжки)	+				+
7	Відсоткові ставки за банківський кредит	+			+	
8	Витрати на комплектацію продукції	+				
9	Витрати, пов'язані з дефіцитом запасів (недоотримані надходження, штрафи, які накладаються за зрив термінів постачання продукції замовника, втрати від іммобілізації засобів у запасах)	+				
10	Витрати на складське зберігання		+			+
11	Витрати на утримання складів		+			+
12	Витрати на страхування складських запасів		+			+
13	Витрати на замовлення			+		
14	Витрати капіталу			+		
15	Витрати утримання запасів на складі (складські витрати, витрати обслуговування запасів, витрати ризику запасів)			+		
16	Витрати товарних запасів в дорозі			+		
17	Витрати вичерпання запасів			+		
18	Витрати на транспортування продукції із зони приймання у місце зберігання і необхідне переміщення в інші зони складу				+	
19	Витрати на страхування і податки на товари, що зберігаються				+	
20	Орендні і комунальні платежі за частину складу, на якій зберігаються товари				+	
21	Витрати на проведення фізичної інвентаризації і циклічної звірки				+	+
22	Спад і застарівання продукції				+	
23	Альтернативна вартість інвестицій в запаси – неотриманий дохід від можливого використання заморожених в запасах коштів				+	
24	Витрати на внутрішнє переміщення товарів на складі					+
25.	Утримання персоналу складу					+

*Джерело: Складено автором на підставі [8; 9; 10; 11]

Як видно із табл. 3, І. А. Пузанова виділяє такі статті витрат у місцях зберігання товарів: витрати на складське зберігання, витрати на утримання складів, орендна плата за складську площу

(приміщень), витрати на страхування складських запасів. На наш погляд, подана І. А. Пузановою класифікація витрат у місцях зберігання є правильною, проте з обмеженим переліком статей витрат процесу зберігання товарів.

Запропонована класифікація статей витрат на зберігання в економічній літературі [9] є досить широкою з виділення великої кількості статей витрат, проте, на наш погляд, така стаття, як “відсоткова ставка за банківський кредит” є статтею фінансових витрат, а не витрат у місцях зберігання товарів. Викликає сумнів щодо доцільності виділення такої статті витрат – “витрати на комплектацію продукції”. Така стаття скоріше стосується промислових, а не торговельних підприємств.

Дискусійним є питання щодо віднесення до складу витрат у місцях зберігання таких статей: “витрати, викликані затримками у виробництві”, “втрати від іммобілізації засобів у запасах” (табл. 3).

На нашу думку, у запропонованій класифікації статей витрат Л. П. Радецькою та Ю. В. Єгоровою [11] у місцях зберігання товарних запасів є зайвими такі статті витрат, як “витрати замовлень” і “витрати капіталу”. Стаття “витрати на замовлення” у більшій мірі стосується процесу закупівель, що розглянуто нами у попередньому питанні дисертаційної роботи.

На підставі критичного аналізу класифікації статей витрат у місцях зберігання, запропонованих вищезазначеними авторами, та вивчення практичної роботи складського господарства у гуртовій і роздрібній торгівлі нами уточнено і розширено дану класифікацію витрат (табл. 3). Зокрема, пропонуємо виокремити такі статті витрат: “утримання персоналу складу”, “витрати на внутрішнє переміщення товарів на складі”.

У системі управлінського обліку витрати у місцях зберігання товарів залежно від потреб менеджменту доцільно вести окремо за кожним складом (або ланкою на складі) - місцем виникнення витрат, а також за відповідними центрами відповідальності.

П. О. Куцик, В. І. Бачинський і О. А. Полянська до основних завдань управлінського обліку на етапі зберігання товарних запасів відносять :

- визначення оптимального рівня запасів для різних груп товарів;
- визначення доцільності встановлення гарантійного запасу на окремі групи товарів, а також можливості транспортування товарів транзитом;
- облік, контроль за фактичним надходженням та вибуттям товарів як загалом, так і зокрема, за договорами і рахунками;
- облік та контроль за рухом товарів між складами; облік та контроль внутрішнього споживання товарно-матеріальних цінностей структурних підрозділів підприємства;
- контроль за рівнем складських запасів за окремими групами товарів; визначення доцільності у відкритті нових складських приміщень в інших регіонах збуту (доцільності купівлі чи оренди складу);
- визначення доцільності та оптимізації витрат на капітальний чи поточний ремонт складів та складського об'єднання;
- визначення оптимальної організації комплектації та оформлення замовлень на складі; продуктивне використання складського персоналу” [12, с. 124].

В цілому ми погоджуємося з переліченими вище завданнями управлінського обліку в процесі зберігання товарних запасів. Проте, викликає сумнів віднесення завдання щодо “визначення оптимального рівня запасів для різних груп товарів” до етапу зберігання.

На наш погляд, таке завдання у більшій мірі стосується процесу закупівлі товарів. Аналогічно це стосується і завдання “визначення доцільності встановлення гарантійного запасу на окремі групи товарів, а також можливості транспортування товарів транзитом”, так як таке завдання доцільно віднести до процесу закупівлі і транспортування товару.

Вітчизняні вчені Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига [3, с. 78] розглядають етапи проведення оперативного управлінського обліку товарних запасів (рис. 1).

До них відносять облікову роботу, нормування товарних запасів, планування товарних

запасів, коригування планових показників, оперативне регулювання та контроль за товарними запасами, а також аналітична робота.

Відомий вчений А. А. Мазаракі досить детально описує наступні види робіт, які необхідно здійснювати на вищерозглянутих етапах облікового процесу управлінського обліку товарних запасів: "облікову роботу (розробити форми звітності матеріально-відповідальних осіб та керівників центрів відповідальності; розробити графік подачі звітів матеріально-відповідальних осіб; організувати облік товарних запасів за центрами відповідальності); нормування товарних запасів методами нормування техніко-економічних розрахунків, економіко-статистичних, експертних методів нормування, економіко-математичних методів нормування; планування товарних запасів; аналітичну роботу, яка передбачає: аналіз товарних запасів у динаміці; аналіз факторів, що вплинули на зміну товарних запасів; асортиментної структури товарних запасів; впливу цін на товарні запаси; якості товарних запасів; оборотності товарних запасів; оцінку ефективності управління товарними запасами; аналіз витрат на товаропросування; оперативне регулювання та контроль за утворенням товарних запасів повинно включити наступні процедури: організацію контролю рівня товарних запасів; визначення оптимального рівня товарних запасів та точки замовлення; вивчення обсягів та причин створення наднормативних товарних запасів; розробка політики реалізації понаднормативних запасів" [13, с. 191–230].

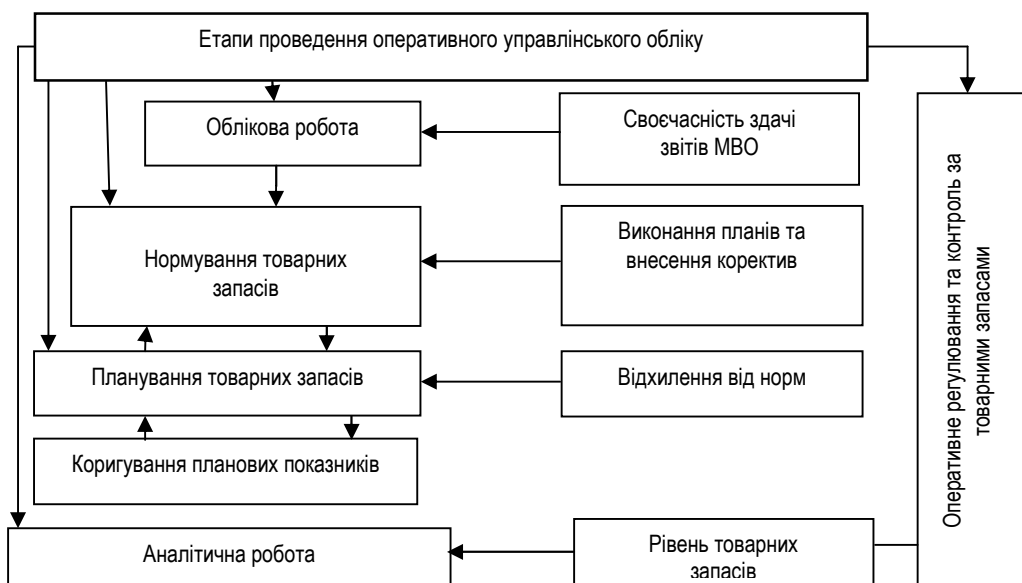


Рис. 1. Етапи проведення оперативного управлінського обліку товарних запасів

**Джерело: [3, с. 78]*

Важливе значення для налагодження системи управлінського обліку щодо основних процесів торгівлі, у тому числі і процесу зберігання товарів, має визначення методів бухгалтерського обліку.

Вчені Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига [3, с. 39] до методів управлінського обліку товарних запасів відносять: діалектичний метод; аналіз, синтез; дедукція; індукція; абстрагування; ідеалізація; аналогія; моделювання; системний підхід; формалізація; статистичні методи; узагальнення; методи емпіричного рівня (спостереження, опис, вимірювання, порівняння).

Відомі вітчизняні вчені П. О. Куцик, В. І. Бачинський, О. А. Полянська [12, с. 69] достатньо широко розглядають методи, що використовуються у системі управлінського обліку на

підприємствах торгівлі: у процесі прогнозування господарської діяльності: екстраполяція, параметральний, індексний, нормативний, функціональний, огляд пропозицій працівників, сценаріїв, експериментальний, експертний, індикаторний; у процесі стратегічного планування господарської діяльності: SWOT-аналіз, PEST-аналіз, SNW-аналіз, аналіз конкуренції за Портером, БКС (базових конкурентних стратегій), матриця БКГ, матриця Мак-Кінсі, матриця ADL, аналіз стратегії за Мінцбергом, матриця товар-ринку, Лоцман, аналіз розривів; у процесі калькулювання собівартості товарів (на підприємствах сфери обігу): позамовний, попроцесний (постадійний), абсорбшин-костинг, директ-костинг, стандарт-костинг, ABC-калькулювання, таргет-костинг, кайзен-костинг; у процесі аналізу та оцінки діяльності: порівняння, балансовий, індексний, елімінування, графічний, зведення і групування, абсолютні, середні і відносні величини, динамічні ряди, коефіцієнти, ланцюгові підстановки, факторний аналіз, функціонально-вартісний аналіз, економіко-математичні.

На нашу думку, розглянутий перелік методів, що використовується в системі управлінського обліку в торгівлі не обмежується вищерозглянутими методами. У процесі прогнозування торгівельної діяльності можна використати методи абстрагування, моделювання, методи прогнозування банкрутства (фінансової стійкості), а в процесі зберігання товарів, як вище нами зазначалося, можна використовувати методи ABC-аналізу та XYZ-аналізу.

ABC-аналіз виступає одним із механізмів ефективного управління товарним асортиментом. Даний метод сприяє прискоренню товарообігу, зменшенню надлишку товарів, зниженню ризику їх списання, мінімізації сумарних витрат, пов'язаних із запасами.

В "Англо-українському тлумачному словнику економічної лексики" дане таке визначення: "ABC-аналіз – це методика управління запасами з метою планування і контролю товарообороту". Це визначення підкреслює важливість даного методу в контексті інтеграції у систему управління.

В основі методу ABC-аналізу лежить правило Паретто "20 на 80": якщо 80% продаж припадає на 20 % видів товарних запасів, то саме цим видам товарів необхідно приділити особливу увагу в процесі управління.

В основному ABC-аналіз може здійснюватися за трьома групами товарів:

1. Товари групи А (програмні товари, товари основної споживчої корзини, товари звичних покупок), які характеризуються частотою покупки і наявністю карти переваг. Вони забезпечують основний потік покупок, виступають у ролі товарів-продавців і сприяють продажу інших товарів.

2. Товари групи В. До неї входять: а) товари, які купуються відносно рідше, наявністю нечітко вираженої карти постійного клієнта, місць і часу покупок; б) товари особливого вибору, які купуються доволі рідко.

Група В займає середнє положення за всіма характеристиками. Перевага даної групи полягає у підтримці вторинних потоків покупок і сприянні формуванню стійкого джерела прибутку.

3. Товари групи С. Ця група включає: а) товари пасивного попиту, тобто товари відносно широкого споживання, для яких характерна відсутність у покупця чіткого уявлення про них; б) доповнюючі та супутні товари.

Група С відрізняється від інших різноманіттям видів і великим числом найменувань. Вона забезпечує всього близько 10 % товарообігу. Перевага цієї групи полягає в отриманні прибутку від невеликих об'ємів продажу і покриття відповідного сектору ринку. Додамо, що при потребі кількість груп може бути збільшена або ж зменшена (але очевидно, що мінімум – це дві групи).

Відзначимо, що на сучасному етапі виділяють системну модель управління товарними запасами за ABC-підходом, до якої входять [17]:

- аналіз існуючого стану товарно-матеріальних потоків суб'єкта дослідження;
- виокремлення проблем, пов'язаних з асортиментною політикою;
- з'ясування основних елементів політики підприємства; визначення мети аналізу;
- вибір об'єктів аналізу;
- визначення показників для диференціації об'єктів аналізу; формування інформаційного масиву для аналізу;

- оцінка об'єктів аналізу за показниками-факторами;
- ранжування розрахункових операцій; перший варіант поділу об'єктів на кластери А, В, С (вибраним за основною методикою);
- інтерпретація результатів аналізу;
- прийняття рішення щодо продовження подальшого аналізу за "ABC-підходом";
- розробка стратегій управління згідно результатів ABC-аналізу;
- обґрунтування вибору варіантів моделей дослідження за іншими методами ABC-підходу для більш поглибленого аналізу;
- другий та інші варіанти поділу об'єктів на відповідні кластери за результатами додаткового дослідження;
- розробка стратегій управління сформованими кластерами товарних запасів на основі альтернативних результатів аналізу;
- розробка генерального стратегічного портфеля збалансованого чи паралельного управління сформованими кластерами категорій товарних запасів; вибір методів обліку і методів контролю та управління кластерами товарних запасів.

Запропонована модель управління товарними запасами дозволяє поетапно здійснювати кроки реалізації за ABC-підходом.

Проте, варто відзначити, що об'єктом ABC-аналізу на торгівельному підприємстві можуть бути як покупці чи постачальники, так і самі товарні запаси у розрізі груп у контексті обсягу їх продажу (чи закупівлі). Також зауважимо, що у процесі транспортування аналізувати можна як товар, так і транспортні організації (наприклад у контексті вартості відвантажувально-розвантажувальних робіт, вартості доставки); у процесі складування товарні групи можуть виділятися у контексті, наприклад, площі чи об'єму, необхідних для зберігання запасів, витрат на складування; у процесі післяпродажного обслуговування об'єктом аналізу можуть бути як товари, так і клієнти у контексті кількості звернень під час дії гарантії та після гарантійного строку.

Отже, ABC-аналіз є важливим інструментом, який використовують на підприємстві для визначення ключових моментів і пріоритетів у сфері управлінських завдань, процесів, постачальників, груп товарів, ринків збуту, категорій клієнтів.

Висновки і перспективи. Таким чином, застосування ABC-аналізу дає можливість торгівельному підприємству:

- 1) контролювати запас товарів на складі;
- 2) визначити найпопулярніші товари і такі, що найменше купуються покупцями. Менеджери можуть легко зробити висновок про необхідність і напрями зміни асортиментної та маркетингової політики;
- 3) оптимізації роботи з постачання товарів і співпраці з постачальниками.

Використання системної моделі управління товарними запасами дозволяє оптимізувати господарські процеси та організаційну структуру на фоні виконання розробленої стратегії відповідно до потреб споживачів, враховуючи можливості торговельних підприємств.

Список використаних джерел

1. Большой экономический словарь [Текст] / под ред. А. Н. Азриляна. – М.: Фонд "Правовая культура", 1994. – 528 с.
2. Шафранова, Г. Формування вартості запасів (частина 1) / Г. Шафранова // Баланс. – 2000. – № 13. – С. 16–20.
3. Хоменко, Н. В. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: Монографія [Текст] / Н.В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Верига. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008 – 153 с.
4. Економічна енциклопедія : У трьох томах. Т. 2 [Текст] / под. ред. С.В. Мочерного. – К. : Видавничий центр "Академія", 2001. – 952 с.
5. Стерлигова, А. М. Стратегии управления запасами [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://iteam.ru/publications/logistics/section_74/article_4369 (дата звернення 20.07.2015). – Назва з екрана.

6. Вергієв, Н. Склад як бідний родич? 9 принципів складського господарства [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_3375 (дата звернення 20.07.2016). – Назва з екрана.
7. Система складирования как основа рентабельности работы склада [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_2481 (дата звернення 20.07.2016). – Назва з екрана.
8. Демин, В. Оптимизация ключевых операций складского технологического процесса [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_2796. (дата звернення 26.07.2016). – Назва з екрана.
9. Торговельна логістика [Електронний ресурс] Режим доступу : www.pidruchniki.com/1246010862341/logistika/upravlinnya_logistichnimi_vitratami_torgivli.
10. Пузанова, І. А Интегрированное планирование целей поставок [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://stud.com.ua/53505/logistika/planuvannya_vitrat_lantsyuzi_postachan (дата звернення 28.07.2016). – Назва з екрана.
11. Радецька, Л. П. Багатокритеріальна класифікація логістичних витрат у системі управлінського обліку [Текст] / Л. П. Радецька, Ю. В. Єгорова // Вісник національного університету 2011, № 2, Т. 1 [Електронний ресурс] / Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/oldjrn/soc-gum/uchnu_ekon/2011_2_1/113-117pdf. (дата звернення 30.07.2016). – Назва з екрана.
12. Куцук, П. О., Бачинський, В. І., Полянська, О. А. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі : монографія [за заг. ред. проф. П. О. Куцук]. [Текст] / П. О. Куцук, В. І. Бачинський, О. А. Полянська. – Львів : Видавництво "Растр-7", 2015. – 312 с.
13. Мазаракі, А. А. Економіка торговельного підприємства . підручник для вузів [Текст] / А. А. Мазаракі. – К. : "Хрещатик", 1999. – 800 с.
14. Гросул, В. А. ABC-аналіз в системі управління товарними категоріями. [Електронний ресурс] / В.А. Гросул // Режим доступу : http://www.rusnauka.com/9_DN_2010/Economics/61522.doc.html. (дата звернення 30.07.2014). – Назва з екрана.
15. Крещенко, О. В. Методологічні та методичні засади ABC-підходу як універсального механізму аналізу товарних запасів / О. В. Крещенко // Бізнесінформ. – 2012. - № 12. – С. 253-258. [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://business.inform.net/pdf/2012/12-0/253-258.pdf>. (дата звернення 01.08.2016). – Назва з екрана.

Rudnyzka Olena

Ph.D. Student, Department of accounting
Lviv Trade and Economic University
Lviv, Ukraine

E-mail: tsrud@bigmir.net

MANAGEMENT ACCOUNTING INVENTORY IN THE LOCATION ON COMMERCIAL ENTERPRISES

Abstract

Introduction. Urgent issues in the process of decision making are solving the problems of establishing the system of management accounting of goods in storage. In this connection the need of improving the classification inventory detailed disclosure principles of warehousing, methods of identification of goods in stock, spending on the content, methods of management accounting of goods in storage of commercial enterprises.

Methods. The following methods are used to achieve this purpose in the article: dialectical cognition – in the process of research the essentially commodity reserves; observation, comparison, the study of business processes – in the collecting of the actual accounting data stocks and their interpretation; grouping and logical analysis in the process of determining the classification signs of stocks and the nomenclature articles of expenses on their storage in warehouses. The abstract and logical method is used in the determination of the sequence of stages, carrying out of management accounting of merchandise store.

Results. The essence of inventory as an important object of management accounting is considered in the article. The classification of stock trading companies, which is important for planning, analysis, control, logistics and

overall inventory management, is considered in the article. The various types and storage systems, depending on the conditions of storage of goods, the nature of work and so on are highlighted in the article. The principles of operation of storage facilities are considered, compliance with which are important not only for the organization and management of inventory in the storage site, but also for the organization and maintenance of accounting. Some disadvantages and advantages of Radio Frequency Identification System are considered in the article.

The article reveals the essence of methods of identification of goods in stock: individual coding; bar-coding; radio frequency coding; which is a necessary by tool keeping inventory in stock trading companies in the process of acceptance and the next movement. The expenditures of maintaining the warehouses and storage of goods in trade are proposed in the article. Tasks and stages of management accounting inventory are considered. Special attention is given to methods of management accounting products in the field of storage.

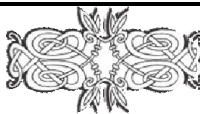
Discussion. Using of the model system of inventory management and application of ABC analysis will optimize business processes and organizational structure to background for execution of developed strategies to meet the needs of consumers, given the possibility of trading enterprises.

Keywords: inventory, principles, classification, management accounting, management accounting methods, cost items.

References

1. Azriliyana, N. A. (Ed). (1994). *Bol'shoj jekonomicheskij slovar'* [Greate Dictionary of Economics]. Moscow, Russia: Foundation «Legal Culture». [in Rus.].
2. Shafranov, H. (2000). Formuvannja vartosti zapasiv (chastina 1) [Formation of inventories (part 1)]. *Balance*, 13, 16-20.
3. Khomenko, N. V., Karpenko A.V., & Veryha J. A. (2008). *Tovarni zapasi: problemi obliku, kontrolju ta zvitnosti* [Inventories: problems of accounting, control and reporting]. Poltava, Ukraine: RIO Start. [in Ukr.].
4. Mochernyj, S. V. (2000). *Economicna Encyclopedija* [Economic Encyclopedia: In three volumes. T. 2]. Kyiv, Ukraine : Publishing Center «Academy». [in Ukr.].
5. Sterlyhova, A. M. Strategii upravlennja zapasami [Reserves management strategy]. Retrieved from http://iteam.ru/publications/logistics/section_74/article_4369.
6. Verhiyev, N. Sklad kak bednyj rodstvennik? 9 principov skladsogo hozjajstva [Composition as the poor relation? 9 warehousing principles]. *Sovremennyy sklad*. Retrieved from http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_3375 [In Rus.].
7. Sistema skladirovaniya kak osnova rentabel'nosti raboty sklada [Storage system as the basis of the profitability of the warehouse]. Retrieved from http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_2481 [In Rus.].
8. Demin, V. Optimizacija ključevyh operacij skladsogo tehnologicheskogo processa [Optimization of key operations of the warehouse process]. Retrieved from: http://iteam.ru/publications/logistics/section_75/article_2796 . [In Rus.].
9. Trade Logistics. Retrieved from: http://www.pidruchniki.com/1246010862341/logistika/upravlinnja_logistichnimi_vitratami_torgivli. [in Ukr.].
10. Puzanova, I. A. Integrirovannoe planirovanie celej postavok. Retrieved from: http://stud.com.ua/53505/logistika/planuvannya_vitrat_lantsyuzi_postachan. [in Rus.].
11. Radezka, L.P., & Egorov V. (2011). Bagatokriterial'na klasifikacija logistichnih vitrat u sistemi upravlin's'kogo obliku [Multi classification of logistictices coste in management accounting scheme]. *Bulletin of the National University*, 2, 155-165. Retrieved from: www.nbuv.gov.ua/oldjrn/soc-gum/uchnu_ekon/2011_2_1/113-117pdf.
12. Kucyk, P. O., Bachynskij V. I. & Poljanska O. A. (2015). *Management Accounting operations of wholesale trade* [Management Accountings operations of wholesale trades]. Publishing House «Raster 7». Lviv. [in Ukr.].
13. Mazaraki, A. A. (1999). *Economy trade business* [Economics trade business]. Kyiv: «Khreshchatyk».
14. Grosul, V. A. (2010). ABC-analysis in the management of product categories. Retrieved from: http://www.rusnauka.com/9_DN_2010/Economics/61522.doc.html. [in Ukr.].
15. Kreshchenko, O. V. (2012). Methodological and methodical bases ABC approach as a universal mechanism analysis of stock. Retrieved from: <http://business.inform.net/pdf/2012/12-0/253-258.pdf>. [in Ukr.].





УДК 65.012.12
JEL Classification M 48

Герасименко Тамара
к.е.н., доцент кафедри аудиту, аналізу та оподаткування,
Директор Інституту економіки та фінансів
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна
E-mail: gtoa@meta.ua

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ У КОНТЕКСТІ ЗМІНИ ЙОГО ПАРАДИГМИ

Анотація

Вступ. Трансформація національної економіки, динамічність, нестабільність та невизначеність зовнішнього середовища обумовлюють необхідність перегляду теоретичних і методологічних засад економічного аналізу як цілісної системи знань, використання якої дозволяє формувати інформаційне підґрунтя прийняття управлінських рішень. Відсутність комплексного і системного підходів при дослідженні проблем теорії та методології економічного аналізу гальмує його розвиток і перешкоджає його адаптації до сучасних умов господарювання.

Методи. Дослідження ґрунтується на діалектичному методі пізнання. Історичний метод використаний при виявленні характерних особливостей парадигм економічного аналізу та уточненні його функцій. Загальнонаукові методи: аналіз, синтез, індукція і дедукція слугували базисом для виявлення проблем розвитку економічного аналізу, а деталізація та узагальнення – для здійснення класифікації його принципів.

Результати. Аргументовано доцільність виокремлення парадигм економічного аналізу XX і XXI століть та охарактеризовані притаманні їм риси з урахуванням відповідних соціально-економічних реалій. Доведена необхідність зміни парадигми економічного аналізу XX ст. у зв'язку з її неадекватністю сучасним економічним реаліям. Ідентифіковані проблеми, що позиціонуються в теоретичній та методологічній площинах, які перешкоджають зміні парадигми і гальмують розвиток економічного аналізу. Визначені структурні елементи теорії і методології економічного аналізу та запропоновані їх уточнення і доповнення в умовах нестабільності, невизначеності та ризиків функціонування підприємств і посилення тиску інституціонального середовища. Обґрунтовано доцільність доповнення традиційних функцій економічного аналізу – оціночної, діагностичної та пошукової такими як: захисна, інформаційно-комунікаційна та контрольна. Проведено класифікацію принципів економічного аналізу із виокремленням філософських, методологічних та організаційних.

Перспективи. Перехід до нової парадигми економічного аналізу, що передбачає зміну часової спрямованості аналітичних досліджень, розширення функцій, уточнення принципів та збільшення об'єктів аналізу потребує перегляду використовуваних методик аналізу господарської діяльності. Відповідно, подальші дослідження будуть присвячені оцінці ефективності застосовуваних методик та їх вдосконаленню у контексті якнайповнішого задоволення інформаційних потреб у прийнятті управлінських рішень.

Ключові слова: економічний аналіз; парадигма; методологія; принципи; функції; предмет, об'єкт.

Вступ. Розвиток економічного аналізу як науки прикладного характеру постійно перебуває у полі зору вітчизняних і зарубіжних науковців. Більшість із них констатувала, що наприкінці XX - початку XXI століть роль економічного аналізу була не виправдано заниженою. Зокрема, Є. В. Мних відзначив, що "економічний аналіз безпідставно втратив своє лідерство" [6, с. 55]. Звичайно, змінюється світ і суспільство, відбувається трансформація середовища та умов функціонування підприємств, але це, на наш погляд, фактори, які не штовхають економічний аналіз у "прірву забуття", а вимагають розвитку його теорії і методології у контексті зміни парадигми.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми розвитку, теорії, методології та організації економічного аналізу висвітлені у працях сучасних вітчизняних і зарубіжних науковців: М.Г. Чумаченка [5], Є. В. Мниха [9], С. І. Шкарабана, І. Д. Лазаришиної [7], І. В. Сіменко [12], О.В. Олійник [10], А. І. Алексєєвої [1], Н. С. Плaskової [11], О. Б. Герасимової [4] та ін. Їх внесок у розвиток аналітичної думки є вагомим, однак відсутність комплексного підходу перешкоджає ефективному вирішенню наявних проблем. Дослідження наукового доробку науковців засвідчує необхідність всестороннього перегляду базових положень теорії та методології економічного аналізу у контексті формування адекватної сучасним реаліям його парадигми. З огляду на зазначене, актуальним на сьогодні є комплексне дослідження проблем розвитку економічного аналізу задля трансформації його загальної моделі.

Метою дослідження є ідентифікація теоретичних і методологічних проблем розвитку економічного аналізу на сучасному етапі в контексті зміни його парадигми. Досягнення мети передбачає вирішення таких завдань, як: визначення основних рис, притаманних парадигмам економічного аналізу XX і XXI століть; уточнення та доповнення структурних елементів теорії та методології економічного аналізу.

Методологія дослідження. В основу дослідження покладено діалектичний метод пізнання та комплексний і системний підходи. Історичний метод використаний при окресленні парадигм економічного аналізу та виявленні їх характерних особливостей. Загальнонаукові методи: аналіз, синтез, індукція і дедукція слугували базисом для виявлення проблем розвитку економічного аналізу, а деталізація та узагальнення – для здійснення класифікації його принципів.

Результати. У сучасних умовах зростає затребуваність економічного аналізу бізнесом і, відповідно, спостерігається активізація дискусій у наукових колах як щодо його ролі і місця на макро-, мезо- і мікрорівнях управління, так і окреслення сучасної парадигми розвитку. Термін "парадигма" (у перекладі з грецької – "взірець") був започаткований Г. Бергманом, однак широкого розповсюдження набув завдяки Т. Куну. Він охарактеризував парадигму як наукові досягнення, які дають науковому Співтовариству модель постановки проблем та взірці їх вирішення (теорії, правила, систему методів та дисциплінарних матриць, символічні конструкції, метафізичні концепти моделей цінностей, тощо).

У контексті історичного розвитку суспільства розглянула парадигми економічного аналізу О.Б. Герасимова [4]. Зокрема, вона виокремила три парадигми економічного аналізу відповідно до етапів його розвитку – традиційного (XIX - початок XX ст.), індустріального (друга половина XX ст.) та постіндустріального (XXI ст.).

Парадигма традиційного етапу, як вважає науковець, була спрямована на задоволення інтересів користувачів інформації про результати діяльності. Парадигма індустріального етапу ознаменувалася побудовою методології аналізу господарської діяльності, яка ґрунтувалася на комплексному і системному підходах. У ній, на відміну від попередньої, відбулося переміщення акцентів із результатів на процеси: постачання, виробництва, збуту.

Для парадигми постіндустріального етапу як вважає О. Б. Герасимова, характерним є врахування філософських тверджень, "що підносить економічний аналіз на новий рівень, формуючи на сукупності методологічних основ метод пізнання дійсності, системи і взаємозв'язки факторів внутрішнього і зовнішнього середовищ бізнесу" [4].

На наш погляд, стверджувати, що у XIX – на початку XX ст. мала місце парадигма економічного аналізу не зовсім доречно в силу того, що становлення економічного аналізу як науки

відбулося тільки в 20-30 роках XX ст. Саме в цей час такими відомими вітчизняними і зарубіжними вченими, як: С. Б. Барнгольц, М. І. Баканов, Н. Р. Вейцман, В. І. Майданчик, І. І. Каракоз, М.В. Мельник, Г. М. Тацій, С. К. Татур та ін., були сформовані теоретичні та методологічні основи економічного аналізу, які дозволили виокремити його в науку. Оскільки, на нашу думку, *парадигма – це сукупність загальноприйнятих базових теоретичних поглядів і методологічних основ проведення досліджень та інтерпретації їх результатів*, то очевидно, що її до часу становлення економічного аналізу як науки, бути не могло. Відповідно, ми вважаємо, що доречно виокремлювати парадигми економічного аналізу XX і XXI століть (рис. 1).

Характерною особливістю парадигми економічного аналізу XX століття була ретроспективна і частково оперативна спрямованість аналітичних досліджень, яка передбачала оцінку виконання планових завдань та динаміки показників з метою виявлення невикористаних резервів підвищення ефективності господарювання. Це давало можливість певною мірою забезпечувати управління інформацією, необхідною для прийняття рішень щодо підтримки функціонування підприємств у короткостроковій перспективі.

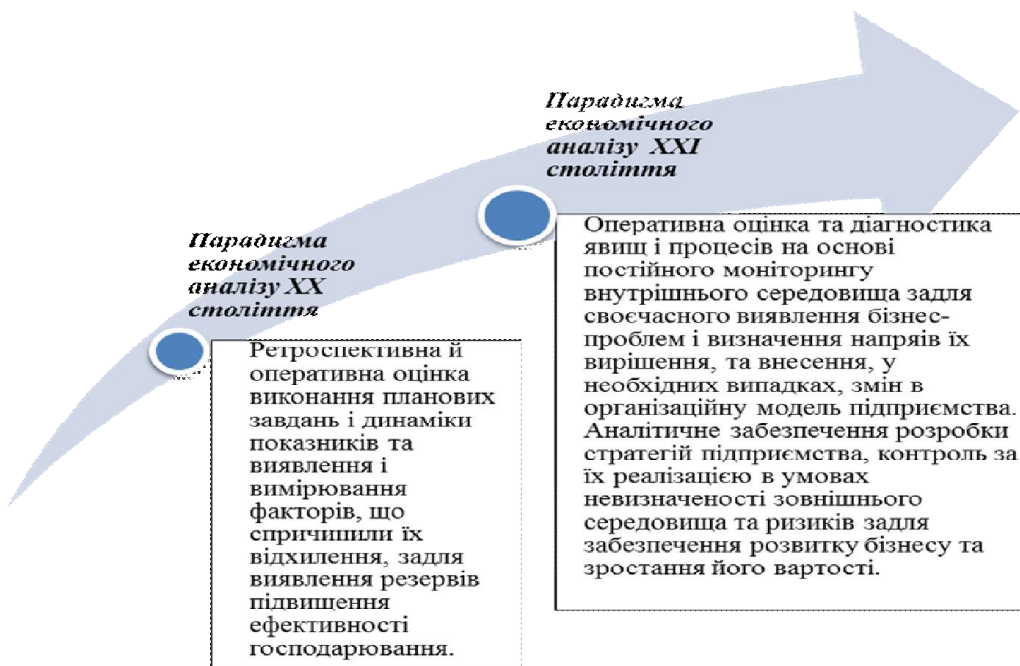


Рис. 1. Змістове наповнення парадигм економічного аналізу XX та XXI століть

У сучасних умовах пріоритетним для підприємств є орієнтир на досягнення стратегічних цілей, які забезпечують виконання ними окресленої місії. Відповідно, потребує оновлення і парадигма економічного аналізу. Іншими словами, необхідність у зміні парадигми на початку XXI століття виникла у зв'язку з тим, що попередня стала неадекватною економічним реаліям. Цьому сприяли динамічність та невизначеність зовнішнього середовища; зростання ймовірності появи ризиків; прискорення швидкості руху матеріальних, трудових, фінансових та інформаційних потоків; інтенсивність бізнес-процесів підприємств.

Парадигма економічного аналізу XXI століття має передбачати зміну часової спрямованості аналітичних досліджень із ретроспективно-оперативної до оперативно-перспективної. Оперативна спрямованість повинна бути зорієнтованою на оцінку та діагностику бізнес-процесів підприємства

на основі постійного моніторингу внутрішнього середовища задля своєчасного виявлення бізнес-проблем і визначення напрямів їх вирішення та внесення, у необхідних випадках, змін в організаційну бізнес-модель господарюючого суб'єкта.

Перспективна спрямованість має передбачати орієнтацію аналітичних досліджень на формування стратегій підприємства, контроль за їх реалізацією та внесення до них необхідних змін в умовах "панування" невизначеності зовнішнього середовища та ризиків задля досягнення стратегічних цілей – забезпечення розвитку бізнесу та зростання його вартості.

Зміна парадигми, що, своєю чергою, забезпечує подальший розвиток економічного аналізу, нерозривно пов'язана з вирішенням низки проблем, які позиціонуються у теоретичній та методологічній площинах. Великий філософ Імануїл Кант свого часу зазначив, що "теорія без практики – мертва, практика без теорії – сліпа". Своєрідною сполучною ланкою між теорією і практикою є, на наш погляд, методологія. Відповідно, можна зазначити, що теорія і методологія – це своєрідні відповіді на виклики практики. Теорія та методологія виникають у певний час і у визначеному місці для вирішення конкретних задач економічного розвитку та залишаються затребуваними до тих пір, доки володіють прогностичною силою. У цьому контексті економічний аналіз як наука – це органічна єдність теорії та методології у їх діалектичному взаємозв'язку, наділена практичною цінністю. Сьогодні теорія та методологія економічного аналізу повинні визначати стратегію наукового пізнання процесів і явищ з урахуванням нестабільності та невизначеності функціонування підприємств і посилення тиску інституціонального середовища.

На сьогодні методологію недостатньо трактувати як науку про метод і його використання або ж як науку про систему способів і прийомів наукового пізнання дійсності. На наш погляд, методологія економічного аналізу – це вчення про структуру, організацію, методи і засоби аналітичної діяльності, зорієнтоване на вирішення проблем, актуальних для розвитку економіки у цілому та господарюючих суб'єктів, зокрема.

Структурними елементами (компонентами) методології економічного аналізу є: функції, принципи, предмет, об'єкт, суб'єкт, метод. Ці елементи з повним правом можна віднести і до теорії економічного аналізу, оскільки методологія – це теорія в дії. Таким чином, у спільній для теорії і методології економічного аналізу площині, знаходяться функції, принципи, предмет, об'єкти, суб'єкт і метод (рис. 2). Класифікація видів – це прерогатива теорії економічного аналізу, а методики та організація – сфера його методології. Відповідно, зміна парадигми потребує уточнення та доповнення структурних елементів теорії і методології економічного аналізу у контексті їх відповідності сучасним реаліям господарювання.



Рис. 2. Структурні елементи теорії та методології економічного аналізу

Одне з основних своїх завдань – забезпечення релевантною інформацією для прийняття

рішень на різних рівнях управління – економічний аналіз вирішує шляхом реалізації ряду функцій. Функції економічного аналізу визначаються його сутністю і цілями. Сучасний розвиток економічних відносин і умов господарювання обумовлює необхідність розширення функцій економічного аналізу, виконання яких забезпечує реалізацію поставлених цілей і завдань. З огляду на це, такі, виокремлені більшістю науковців, основні функції економічного аналізу, як оціночна, діагностична та пошукова, на нашу думку, доцільно доповнити захисною, інформаційно-комунікаційною та контрольною (рис. 3).

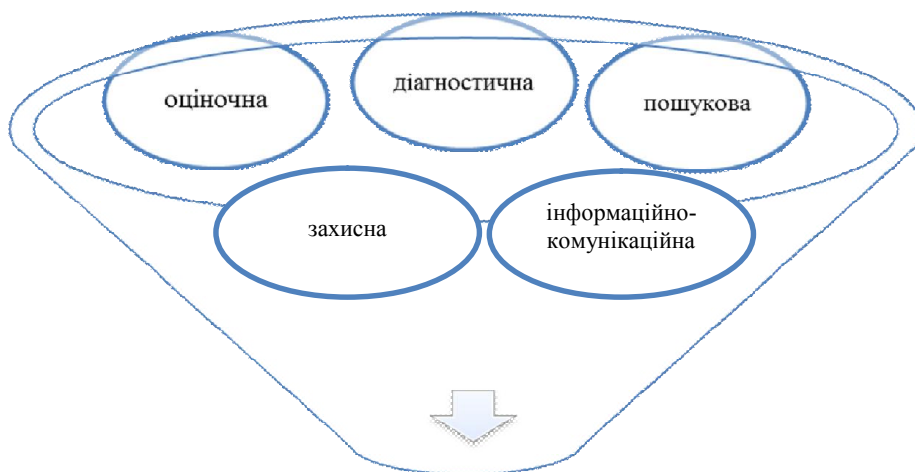


Рис. 3. Функції економічного аналізу у контексті зміни його парадигми

Виокремлення та необхідність виконання економічним аналізом захисної функції обумовлена посиленням негативного впливу таких факторів, як: загострення конкуренції, трансформаційні зміни в економіці, нестабільність зовнішнього середовища, результатом дії яких все частіше стає втрата платоспроможності та банкрутство підприємств. За цих обставин економічний аналіз має бути спрямованим на попередження або ж нейтралізацію негативних чинників, сприяючи економічній безпеці господарюючих суб'єктів.

Виокремлюючи інформаційно-комунікаційну функцію, ми виходимо з того, що інформація є засобом прямого і зворотного внутрішнього зв'язку між різними рівнями управління, структурними підрозділами та бізнес-процесами, забезпечуючи ефективне функціонування всієї системи. Відповідно інформаційно-комунікаційна функція економічного аналізу проявляється у встановленні і гармонізації взаємозв'язку у вигляді системи кількісних та якісних показників між різними підрозділами і бізнес-процесами підприємства.

Контрольна функція завжди була притаманною економічному аналізу, однак її значимість останнім часом не виправдано занижується. Виконання даної функції забезпечує успішну реалізацію прийнятих на основі аналізу управлінських рішень.

Успішна реалізація функцій економічного аналізу забезпечується дотриманням його принципів. Принципи є одними з найважливіших структурних елементів логічних форм теорії економічного аналізу і виступають основоположними правилами емпіричної діяльності, тому і не випадково, що упродовж багатьох років навколо них ідуть гострі методологічні дискусії, які стосуються їх переліку і тлумачення та класифікації. Як відзначав Клод Гельвецій, "знання деяких принципів легко компенсує незнання окремих фактів".

Переважає більшість науковців до принципів економічного аналізу відносять: державний

підхід; науковість; комплексність; системність; об'єктивність; конкретність; точність; дієвість; безперервність (регулярність); ефективність (економічність); оперативність; демократичність; доступність. В останніх публікаціях принцип державного підходу упускається.

Окремими вітчизняними науковцями [7; 10; 12] були зроблені певні спроби щодо здійснення класифікації економічного аналізу. Зокрема, І. В. Сіменко, екстраполюючи "підходи спеціалістів з обліку на проблеми визначення принципів аналізу, як інформаційної основи формування аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень" пропонує поділяти принципи економічного аналізу на ті, які: "визначають якісні характеристики інформації; формують процедуру ведення аналізу; регламентують побудову системи аналітичних показників у конкретних ситуаціях". Наводячи таку класифікацію, науковець акцентує увагу на тому, що у ній "просліджуються організаційні та методологічні аспекти, а у кожній групі принципів можливе виокремлення базових, що припускають створення відповідних умов для організації аналізу, які створюються самою організацією, та основних принципів, направлених на дотримання прийнятих положень організації та функціонування підсистеми аналізу [12, с. 25].

На наш погляд, така класифікація враховує лише організаційні аспекти, а виокремлення базових і основних принципів є не зовсім коректним.

Водночас І. Д. Лазаришиною було запропоновано виділяти принципи професійної етики, методологічні, правові та організаційні [7]. На нашу думку, класифікація, запропонована І. Д. Лазаришиною є дещо необґрунтовано деталізованою. Зокрема, вважаємо, що принципи професійної етики є складовими організаційних, а виокремлення правових не є доцільним. Виходячи з суті економічного аналізу та необхідності виконання ним вище перерахованих функцій, пропонуємо принципи економічного аналізу поділяти на філософські, методологічні та організаційні (рис. 4).

До філософських необхідно віднести онтологічні принципи: розвитку; детермінізму (взаємозв'язку, взаємообумовленості, причинності) та системності, а також гносеологічні: об'єктивності та історизму. Необхідність виокремлення філософських принципів пов'язана з тим, що вони, на наш погляд, повинні слугувати основою для розвитку фундаментальних ідей економічного аналізу та розробки його нових прийомів і методів дослідження.

До основних методологічних принципів економічного аналізу, на наш погляд, варто віднести: науковість, комплексність, конкретність, альтернативність та гнучкість, а до організаційних – дієвість, ефективність та періодичність.

Негативний вплив на розвиток теорії та методології економічного аналізу спричиняє і неоднозначність підходів до трактування його об'єкта та предмета. Дослідження предметної та об'єктної сфер економічного аналізу у працях сучасних науковців дозволило встановити, що основною проблемою є ототожнення або ж взаємозаміна цих понять. До прикладу, М. Г. Чумаченко вважав, що діяльність підприємств і їх підрозділів – це предмет [5, с. 11], а Є. В. Мних, – що це об'єкт економічного аналізу [8]; процеси і явища, ресурси, основні економічні показники, кінцеві результати, на думку Г. І. Кіндрацької, М. С. Білик, А. Г. Загороднього [6], О. С. Чигиринської [13] є об'єктами, а М. І. Баканова, М. В. Мельник – предметом і т.д. На наш погляд, така різновекторність поглядів сформувалася у силу того, що співвідношення між об'єктом та предметом як загальним і частковим є трансцендентним.

Предмет дослідження охоплює те коло питань і проблем, яке цікавить суб'єкта в об'єкті. На наш погляд, "у загальному, об'єктом економічного аналізу є відповідні економічні системи на макро-, мезо- і мікрорівнях. Суб'єкт пізнає об'єкт дослідження у різносторонніх варіантах через розкриття його багаточисленних предметів" [3, с. 17]. З огляду на те, що предмет дослідження знаходиться в рамках обраного об'єкта, вважаємо, що предметом економічного аналізу є "інформація про стан та взаємозв'язки і взаємообумовленості окремих явищ та процесів об'єктів на макро- мезо- та мікрорівнях управління з урахуванням впливу факторів зовнішнього середовища" [2, с. 16].

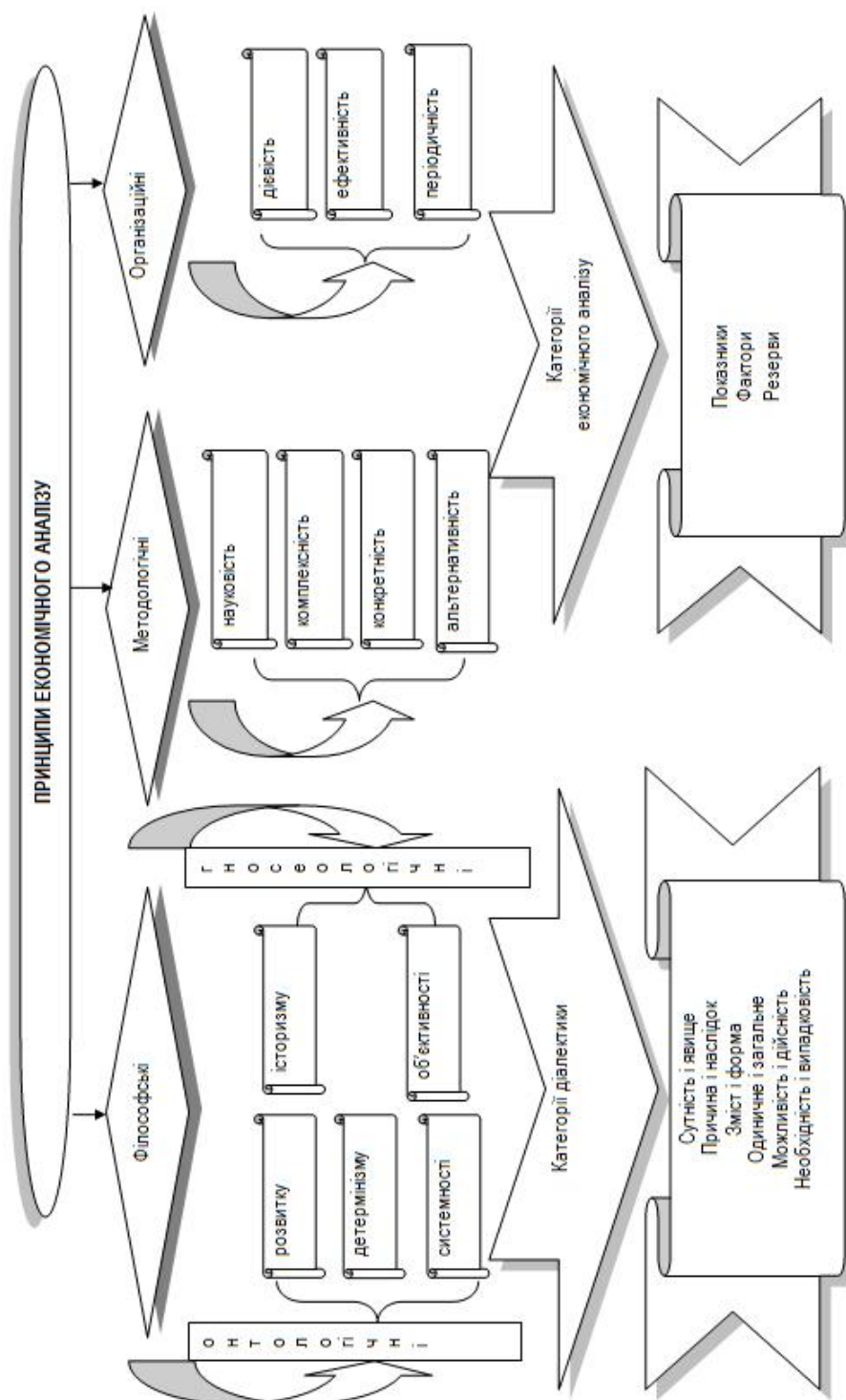


Рис. 4. Класифікація принципів економічного аналізу

Одним із дискусійних теоретичних питань є класифікація видів економічного аналізу. Ґрунтовне дослідження цього питання було проведене О.В. Олійник, яке дозволило їй зробити висновок про те, що для класифікації економічного аналізу застосовують близько 43 ознак, за якими виділяють більше як 200 видів та напрямів економічного аналізу [10]. На наш погляд, найбільш дискусійним є виокремлення управлінського аналізу. Необхідно зазначити, що поняття “управлінський аналіз” запозичене з англо-американської школи. Управлінський аналіз у зарубіжній практиці з’явився як “своєрідна компенсація” нашому аналізу господарської діяльності, який у них відсутній. В Україні, на нашу думку, потреби у його виокремленні не було. Однак, у силу модних тенденцій запозичення зарубіжного досвіду вітчизняними науковцями відбулося і розмежування фінансового та управлінського обліку і, як продовження – спостерігається виокремлення управлінського аналізу.

Виникає питання: “Чому чужого навчаємося, а свого цураємось?” Економічний аналіз як наука сформувався завдяки вагомому внеску наших співвітчизників В. Н. Каразіна, М. І. Туган-Барановського, І. І. Каракоза, М. І. Ковальчука, Г. Т. Лещенка, О. А. Бугуцького, Ю. Я. Литвина, Г. М. Мельничука, Г. В. Постнікова, В. І. Самборського, М. Г. Чумаченка та багатьох інших відомих учених-економістів. Однак, замість того, щоб розвивати величезний доробок, ми сліпо копіюємо у багатьох випадках недосконалий зарубіжний досвід, який не вписується у реалії національної економіки.

Отже, на нашу думку, управлінського аналізу як окремого, особливого виду немає і бути не може. Адже, виходячи з суті економічного аналізу, будь-який його вид працює на управління, оскільки забезпечує інформаційні потреби системи менеджменту.

Окрім цього, складається враження, що прихильники виокремлення управлінського аналізу нехтують такими принципами економічного аналізу як системність і комплексність. Системність передбачає вивчення всіх складових діяльності підприємства як сукупності взаємопов’язаних елементів, які являють собою єдине ціле. Водночас, ця сукупність, як взаємопов’язана і взаємообумовлююча система, є підсистемою системи більш високого порядку, яка включає в себе елементи макрооточення підприємства. Комплексність – це дослідження всіх сторін діяльності підприємства. З огляду на зазначене, на наш погляд, виокремлення управлінського аналізу унеможливує дотримання основних принципів економічного аналізу, а, відповідно, негативно впливає на його результативність і практичну цінність.

Висновки і перспективи. Розвиток економічного аналізу на сучасному етапі, насамперед, потребує зміни його парадигми з урахуванням трансформацій соціально-економічної дійсності. Необхідність зміни викликана факторами як зовнішнього – мінливого, так і внутрішнього – динамічного, середовищ. Зміна парадигми економічного аналізу передбачає переорієнтацію з ретроспективно-оперативної на оперативно-стратегічну часову спрямованість аналітичних досліджень.

Перехід до нової парадигми економічного аналізу пов’язаний із вирішенням низки теоретичних і методологічних проблем. Насамперед перегляду, уточнення і доповнення потребують такі спільні для теорії та методології структурні елементи, як: функції, принципи, предмет, об’єкт та метод.

Оціночну, діагностичну та пошукову функції економічного аналізу доречно доповнити захисною та інформаційно-комунікаційною. Необхідність виконання економічним аналізом захисної функції обумовлена загостренням конкуренції та нестабільністю зовнішнього середовища, а інформаційно-комунікаційної – важливістю встановлення і гармонізації взаємозв’язку між різними рівнями управління, структурними підрозділами та бізнес-процесами.

Реалізацію функцій економічного аналізу забезпечуватиме запропонована нами класифікація принципів, як одного з найважливіших структурних елементів логічних форм теорії та методології економічного аналізу.

Уточнення трактування предмета і об’єкта економічного аналізу, ідентифікація основних видів економічного аналізу та інтегроване їх використання забезпечать цілісність розвитку аналізу

як науки.

Отже, запропоновані напрями вирішення теоретико-методологічних проблем економічного аналізу у контексті зміни його парадигми формує підґрунтя для удосконалення його організації та методики відповідно до сучасних умов господарювання.

Вдосконаленню використовуваних методик аналізу господарської діяльності підприємств з урахуванням уточнених і доповнених структурних елементів теорії і методології будуть присвячені подальші дослідження.

Список використаних джерел

1. Алексеева, А. И. О методологическом обосновании науки и практики экономического анализа хозяйственной деятельности [Текст] / А. И. Алексеева // Проблемы управления – 2009. – № 5. – С. 74-80.
2. Герасименко, Т. О. До питання визначення предметної сфери економічного аналізу [Текст] / Т.О. Герасименко // Інтеграційні економіко - правові напрями розвитку України та країн близького зарубіжжя : матеріали 1-ої міжнар. наук.-практ. інтер.-конф., 31 січня 2012 р. – Львів : ЛКА, 2012. – 221 с.
3. Герасименко, Т. О. Об'єкт та суб'єкт в економічному аналізі [Текст] / Т. О. Герасименко, Л.І. Коваль // Інтеграційні фінансово-економічні напрями розвитку України : матеріали II - ої наук.-практ. інтер.-конф., 27 лютого 2013, р. – Львів : ЛКА, 2013. – 243 с.
4. Герасимова, Е. Б. Формирование парадигмы экономического анализа [Электронный ресурс] / Е.Б. Герасимова / Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-paradigmy-ekonomicheskogo-analiza> (дата звернення 11.10.2016). – Назва з екрана.
5. Економічний аналіз [Текст] : навч. посібник / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. [вид. 2-ге перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
6. Кіндрацька, Г. І. Економічний аналіз: теорія і практика [Текст] : підручник / Г. І. Кіндрацька, М.С. Білик, А. Г. Загородній [за ред. проф. А. Г. Загороднього]. – Львів : Магнолія Плюс, 2006. – 428 с.
7. Лазаришина, І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика [Текст] : монографія / І. Д. Лазаришина. – Рівне : НУВГП, 2005. – 369 с.
8. Мних, Є. В. Економічний аналіз [Текст] : підручник / Є. М. Мних. – К. : КНЕУ, 2011.
9. Мних, Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації [Текст] / Є. В. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 55-61.
10. Олійник, О. В. Формування моделі систематизації видів і напрямів економічного аналізу [Електронний ресурс] / О. В. Олійник. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1884/1/16.pdf>. (дата звернення 11.10.2016). – Назва з екрана.
11. Пласкова, Н. С. Развитие методологии экономического анализа [Электронный ресурс] / Н.С. Пласкова. – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-metodologii-ekonomicheskogo-analiza> (дата обращения 11.10.2016). – Название с экрана.
12. Сіменко, І. Принципи економічного аналізу: дослідження питань класифікації [Текст] / І. Сіменко // Економічний аналіз. – 2008. – Випуск 2 (18). – С. 23-27.
13. Чигиринська, О. С. Теорія економічного аналізу [Текст] : навч. посіб. / О. С. Чигиринська, Т.М. Власюк – К. : Центр навч. літератури, 2006. – 232 с.

Gerasymenko Tamara

Ph.D. (Econ.), Assistant Professor
Department of Audit, Analysis and Taxation
Head of the Institute of Economics and Finance
Lviv University of Trade and Economics
Lviv, Ukraine
E-mail: gtoa@meta.ua

**THEORETICAL AND METHODOLOGICAL CHALLENGES IN ECONOMIC ANALYSIS
DEVELOPMENT IN THE CONTEXT OF ITS PARADIGM SHIFT**

Abstract

Introduction. Transformation of the national economics, rapidity, unsteadiness and vagueness of the external environment drive the need for revising theoretical and methodological principles of economic analysis as an integral knowledge system used to create an informational foundation for making management decisions. The absence of complex and systemized approaches during the research of the challenges in theory and methodology of economic analysis delays its development and hinders its adaptation to modern economy management.

Methods. The research is based on the dialectical knowledge acquisition approach. Historical approach is used during the detection of indicative characteristics of the economic analysis paradigms and elaboration of its functions. The following general scientific methods such as: analysis, synthesis, induction and deduction served as the basis for detecting challenges in economic analysis, while detalization and generalization are used to classify its principles.

Results. Rationalizing the relevance of distinguishing the economic analysis paradigms of the 20th and 21st centuries, defining their indicative characteristics with regard to the social and economic conditions. The need for paradigm shift in economic analysis of the 20th century due to its incongruity with the current economic situation is provided. Identifying the challenges that occur in the theoretical and methodological areas and hinder the paradigm shift and delay the economic analysis development. Outlining the structural elements of the theory and methodology of economic analysis, suggesting their refinement and elaboration under the conditions of enterprise instability, vagueness, and operational risks, as well as increase in institutional environment pressure. Proving the importance of extending traditional objectives of economic analysis – appraisal, diagnostic and exploratory – with objectives like protective, communicative, and monitoring. Classifying the principles of economic analysis (philosophical, methodological, and organizational).

Discussion. Transition to the new economic analysis paradigm which presupposes the change in temporal orientation of analytical research, extending objectives, elaboration of principles, and increase in analysis objects requires the revision of the currently used economy management analysis approaches. As a result, further research will be dedicated to evaluating the effectiveness of approaches in use and their improvement in the context of maximum fulfillment of information needs when making management decisions.

Keywords: economic analysis; paradigm; methodology; approaches; objectives; subject, object.

References

1. Alekseeva, A. I. (2009). O metodologicheskoy obosnovanii nauki i praktiki jekonomicheskogo analiza hozjajstvennoj dejatel'nosti [About the methodological substantiation of economic analysis of economic activities theory and practice]. *Problemy upravleniya*, № 5, 74-80. [in Rus.].
2. Gerasymenko, T. O. (2012, January 31). Do pytannja vyznachennja predmetnoi sfery ekonomichnogo analizu [On the question of the definition of the domain of economic analysis]. Integracijni ekonomiko - pravovi naprjamy rozvytku Ukraïny ta kraïn blyz'kogo zarubizhzhja : materialy 1 - oi' mizhnar. nauk.-prakt. inter.-konf., 31 sichnja 2012 r. [Paper presented at the meeting of LKA «Integration of economic - legal direction of development of Ukraine and CIS countries», L'viv]. [in Ukr.].
3. Gerasymenko, T. O., & Koval', L. I. (2013, February 27). Ob'jekt ta sub'jekt v ekonomichnomu analizi [The Object and the Subject of economic analysis]. Integracijni finansovo-ekonomichni naprjamy rozvytku Ukraïny : materialy II - oi' nauk.-prakt. inter.-konf., 27 ljutogo 2013, r. [Paper presented at the meeting of LKA «Integration of financial and economic directions of development of Ukraine», L'viv]. [in Ukr.].
4. Gerasimova, E. B. (2016). Formirovanie paradigmy jekonomicheskogo analiza [Formation paradigm of economic analysis]. Retrived from <http://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-paradigmy-ekonomicheskogo-analiza>. [in Rus.].
5. Chumachenko, M. G. (Ed.), Boljuh, M. A., Burches'kyj, V.Z., Gorbato, M.I. et al. (2003). *Ekonomichnyj analiz*, vyd. 2-ge pererob. i dop. [Economic analysis]. Kyiv : KNEU. [in Ukr.].
6. Zagorodnij, A. G. (Ed.), Bilyk, M. S., & Kindrac'ka, G. I. (2006). *Ekonomichnyj analiz: teorija i praktyka* [Economic analysis: theory and practice]. L'viv : Magnoliya Pljus. [in Ukr.].
7. Lazaryshyna, I. D. (2005). *Ekonomichnyj analiz v Ukraïni: istorija, metodologija, praktyka* [The economic analysis in Ukraine: history, methodology, practice]. Rivne : NUVGP. [in Ukr.].
8. Mnyh, Je. V. (2011). *Ekonomichnyj analiz* [Tekst]. Kyiv : KNEU. [in Ukr.].
9. Mnyh, Je. V. (2006). Suchasnyj ekonomichnyj analiz: pytannja metodologii ta organizacij [Tekst]. *Buhgalters'kyj oblik i audyt*, № 1, 55-61. [in Ukr.].
10. Olijnyk, O. V. Formuvannja modeli systematyzacij vydiv i naprjamiv ekonomichnogo analizu [Formation model systematization of species and areas of economic analysis]. Retrived from <http://eztur.ztu.edu.ua/1884/1/>

16.pdf. [in Ukr.].

11. Plaskova, N. S. (2016). Razvitie metodologii jekonomicheskogo analiza [The development of the methodology of economic analysis]. *Uchet. Analiz. Audit* [Accounting. Analysis. Audit], Issue № 1. Retrived from <http://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-metodologii-ekonomicheskogo-analiza>. [in Rus.].

12. Simenko, I. (2008). Pryncypy ekonomichnogo analizu: doslidzhennja pytan' klasyfikacii' [The principles of economic analysis: a study of classification issues]. *Ekonomichnyj analiz, Vypusk 2 (18)*, 23-27. [in Ukr.].

13. Chygyryns'ka, O. S., & Vlasjuk, T. M. (2006). *Teorija ekonomichnogo analizu* [Theory of Economic Analysis]. Kyiv : Centr navch. literatury. [in Ukr.].



СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ



CONTROL SYSTEMS

УДК 657.

JEL Classification M41

Пугаченко Ольга

к.е.н., доцент кафедри аудиту та оподаткування
Кіровоградський національний технічний університет
м. Кропивницький, Україна

E-mail: pugachenko_olga@mail.ru

Фоміна Тетяна

к.е.н., доцент кафедри аудиту та оподаткування
Кіровоградський національний технічний університет
м. Кропивницький, Україна

E-mail: fomina4002@yandex.ru

РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ: ПРИКЛАДНИЙ АСПЕКТ

Анотація

Вступ. Контроль в цілому, та внутрішній зокрема, посідає вагомe місце у системі управління. Він був та залишається об'єктом пильної уваги в дослідженнях багатьох вчених. Проте, документальне оформлення результатів контрольної діяльності певних об'єктів розглядалось поверхнево, без підкреслення важливості та представлення конкретних прикладних пропозицій щодо безпосередньо форм робочих документів внутрішнього контролю.

Методи. Документальне оформлення результатів внутрішнього контролю мало місце в роботах ряду науковців, але у попередніх роботах не було представлено цілісної системи з виділенням загального підходу до шаблонних варіантів окремих форм робочої документації. При проведенні даного дослідження використовувалися методи узагальнення, аналізу, групування, порівняння та графічного представлення.

Результати. У результаті проведеного дослідження визначено орієнтовний перелік необхідних робочих документів, наведено зміст, структуру та вимоги до оформлення робочих документів внутрішнього контролю операцій з необоротними активами та наведено придатні до впровадження форми робочих документів для практичного використання їх у роботі суб'єктів контролю. Особливістю є охоплення всіх об'єктів необоротних активів з врахуванням їх особливостей відображення в обліку та звітності. Апробацію розроблених форм робочих документів внутрішнього контролю здійснено на фактичних матеріалах обліку операцій з необоротними активами функціонуючого підприємства.

Перспективами подальших досліджень є розробка подібних зразків робочих документів внутрішнього контролю для інших об'єктів обліку, у тому числі із врахуванням специфіки діяльності підприємств окремих галузей національної економіки.

Ключові слова: внутрішній контроль, необоротні активи, робочі документи внутрішнього контролера, об'єкти обліку, звітність, контрольні дії.

Вступ. Внутрішній контроль – це процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного. Це досягається у тому числі і шляхом розробки та використання належних, повних, точних, достовірних робочих документів, що використовуються суб'єктом внутрішнього контролю. Адже саме вони обґрунтовують підсумкову документацію внутрішнього контролю та забезпечують презентативність виконаної роботи.

Згідно НС(П)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними. Українським законодавством у Балансі (Звіті про фінансовий стан) передбачено, що до складу необоротних активів відносяться: нематеріальні активи (первісна вартість зменшується на суму накопиченої амортизації); незавершені капітальні інвестиції; основні засоби (балансова вартість яких визначається відніманням від їх первісної вартості зносу); інвестиційна нерухомість; довгострокові біологічні активи; довгострокові фінансові інвестиції (які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств та інші фінансові інвестиції); довгострокова дебіторська заборгованість; відстрочені податкові активи та інші необоротні активи. Підсумок рядка 1095 Балансу (Звіту про фінансовий стан) визначає загальну суму необоротних активів на підприємстві на встановлену дату.

Недооцінка значення, місця та ролі робочих документів внутрішнього контролю призводить до прогалин у його методичному забезпеченні. Майже всі дослідники, розглядаючи методiku внутрішнього контролю, поза увагою залишають проблеми документального оформлення поточних та підсумкових результатів. При цьому, науковці та практики вказують на необхідність документального забезпечення внутрішнього контролю, проте прикладних форм робочих документів не наводять, вважаючи це справою виключно суб'єкта контролю. Це стосується і операцій з необоротними активами. Підсилюється піднята проблема ще й тим, що при розробці методик внутрішнього контролю операцій з необоротними активами у переважній більшості розробок не надається значенням окремим складовим (специфічним, нетиповим, непоширеним для вітчизняного підприємницького середовища) необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проведені дослідження можна вважати продовженням піднятого питання у роботах [14, 15, 16], які висвітлювали теоретичні, практичні та прикладні аспекти окресленої проблематики.

Бурова Т.А. і Волошина В.В. наголошують на доцільності розробки пакету робочих документів контролера для організації ефективного процесу внутрішнього контролю [4, с. 12]. Овсюк Н. стверджує, що робочі документи контролера є записами, за допомогою яких реєструються проведені під час перевірки процедури і формуються відповідні висновки на підставі отриманої за результатами перевірки інформації [1, с. 26]. Євлах В.Є. зазначає, що до робочих документів внутрішнього контролю належать записи, зроблені під час планування перевірки, у процесі підготовки проведення перевірки, узагальнення її даних, а також документальна інформація, отримана в ході контролю від третіх осіб підприємства, або встановлені зведення та задокументовані за допомогою тестування [7].

Безпосередньо розробці робочих документів внутрішнього контролю приділено увагу в роботах: Белоусова М.О. – для статутного капіталу [3]; Боримської К.П. і Кирик Т.В. – при орендних виплатах [9]; Євлах В.Є. – для управління витратами виробництва [7]; Король Г.О. і Волкової І.В. – з реалізації готової продукції [12]; Москалюк Г.О. – в частині дебіторської заборгованості [6]; Овсюк Н. – щодо витрат на оплату праці [1]; Скоробогатової В.В. – для операцій з монетарною і немонетарною дебіторською заборгованістю [10]; Юрченко О.А. – з витрат іншої операційної діяльності [2].

Галузеву складову, як важливий чинник, що безпосередньо впливає на робочі документи внутрішнього контролю, розглядають: Гордієнко Л.П. – при перевірці незавершеного виробництва на пивоварних підприємствах [11]; Зубчик С.М. – для контролю діяльності хлібопекарних підприємств [8]; Кушніренко О.А. – з перевірки оподаткування сільськогосподарських підприємств

[5]; Литвин Р.П. і Юзва О.В. – для контролю якості спиртової продукції та витрат на її забезпечення [13].

Враховуючи, що внутрішні контролери самостійно приймають рішення щодо методики і правил ведення робочих документів та відсутністю загальноприйнятого системного підходу, інформація, представлена для користувачів може викривлюватись та надаватись у більш «привабливому» вигляді. Це посилює актуальність, нагальність і необхідність обраної тематики дослідження та дозволяє нам, не претендуючи за загальне визнання, навести авторське бачення вирішення піднятого питання

Метою досліджень був розгляд існуючої, розробка та впровадження нової і прогресивної робочої документації внутрішніх контролерів та рекомендації щодо впровадження у діяльність суб'єктів внутрішнього контролю авторських форм робочих документів з перевірки окремих об'єктів необоротних активів. Це дозволить удосконалити наявні методики внутрішнього контролю зазначеного об'єкта зокрема, та всієї системи внутрішнього контролю.

Методологія досліджень. Дане дослідження документального оформлення результатів внутрішнього контролю операцій з необоротними активами проводилось з використанням методів аналізу, узагальнення, групування та порівняння. При розробці окремих форм робочих документів було застосовано метод графічного представлення.

Результати. Беззаперечним є факт, що результати внутрішнього контролю підлягають документуванню. Інформація, отримана під час контрольно-перевірочних заходів повинна відповідним чином фіксуватись.

Документальне оформлення внутрішнього контролю складається з двох основних блоків документів:

- робочі документи служби внутрішнього контролю (внутрішнього контролера);
- підсумкова документація за результатами контрольно-перевірочних заходів.

До робочих документів відносяться записи (форми, таблиці, розрахунки тощо), за допомогою яких фіксуються проведені прийоми та процедури внутрішнього контролю, довідки та/або експертні висновки залучених фахівців та експертів, отримана інформація і відповідні висновки.

Робочі документи внутрішнього контролю повинні містити таку інформацію: ціль, період, дата проведення, об'єкт перевірки, номер сторінки, ПІБ виконавця (внутрішній контролер, залучений фахівець, експерта тощо).

До робочих документів також слід відносити необхідні витяги або копії документів; інформацію про вивчення та оцінку системи бухгалтерського обліку; опис важливих показників та аналіз тенденцій діяльності.

Результати попереднього і поточного внутрішнього контролю оформлюються у вигляді службових записок на ім'я керівника підприємства. У них наводиться перелік виявлених порушень, а також заходи (рекомендації) щодо їх усунення і недопущення у майбутньому. Службові записки, що містять результати внутрішнього контролю, є документами внутрішнього користування, а інформація, викладена в них, - конфіденційною. Суб'єкти, уповноважені на проведення такого контролю, не вправі розголошувати і передавати таку інформацію третім особам [17, с. 166 - 168].

Овсюк Н. стверджує, що робочі документи можуть бути створені на паперових або електронних носіях. Опрацювання робочих документів контролера обумовлено плануванням контрольної перевірки, здійсненням нагляду і оперативного управління процесом перевірки, потребою отримання доказів на підтримку думки контролера, здобутих під час перевірки. Обсяг робочих документів контролера залежить від професійного судження виконавця. Склад, типова форма і кількість робочих документів нерегламентовані, визначаються контролером самостійно відповідно до завдань перевірки. Таким чином, форма та зміст робочих документів контролера залежить від таких факторів, як: особливості встановленого завдання; використання у процесі перевірки відповідних методів і прийомів контролю; стан системи бухгалтерського обліку

підприємства, установи, організації; характеристики бізнесу суб'єкта господарської діяльності [1, с. 26].

Євлах В.Є. вважає, що склад і кількість робочих документів визначаються у кожному конкретному випадку, при цьому вирішальне значення має мета складання робочих документів [7].

Боримська К.П. і Кирик Т.В. зазначають, що робоча документація – це записи, за допомогою яких контролер фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення контролю. У робочих документах контролера зазначається інформація, яка на його думку є суттєвою та впливає на правильність здійснення контролю, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції у звіті контролера. Робоча документація може бути оформлена у паперовому вигляді у формі таблиць або зафіксована на електронних носіях інформації [9, с. 43].

Доведено, що найпоширенішими функціями робочих документів є:

- обґрунтування твердження у звіті контролера та засвідчення відповідності здійснених контрольних процедур прийнятим нормативам;
- полегшення процесу керування, нагляду та контролю за якістю та ефективністю проведення внутрішнього контролю;
- сприяння виробленню методологічного підходу до процесу здійснення внутрішнього контролю.

У таблиці 1 представлено фрагмент Балансу (Звіту про фінансовий стан) ТОВ «Фон-Сан», на основі якого нами буде доведено прикладний характер розроблених форм робочих документів внутрішнього контролю операцій з необоротними активами.

Таблиця 1

БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан)
Товариства з обмеженою відповідальністю «Фон-Сан»
на 30 вересня 2016 р.

Форма № 1		Код за ДКУД		1801001	
Актив		Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	
I. Необоротні активи					
Нематеріальні активи		1000			
первісна вартість		1001			
накопичена амортизація		1002			
Незавершені капітальні інвестиції		1005	16,5	16,5	
Основні засоби		1010	171,4	83,2	
первісна вартість		1011	1020,0	1032,4	
знос		1012	848,6	949,2	
Інвестиційна нерухомість		1015			
Довгострокові біологічні активи		1020			
Довгострокові фінансові інвестиції:					
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств		1030			
інші фінансові інвестиції		1035			
Довгострокова дебіторська заборгованість		1040			
Відстрочені податкові активи		1045			
Інші необоротні активи		1090			
Усього за розділом I		1095	187,9	99,7	

На балансі ТОВ «Фон-Сан» рахуються два об'єкти необоротних активів загальною сумою на

кінець періоду 99,7 тис.грн., а саме: незавершені капітальні інвестиції у сумі 16,5 тис.грн., величина яких протягом періоду перевірки залишалась незмінною; основні засоби залишкової вартістю на кінець періоду перевірки 83,2 тис.грн. Балансова вартість основних засобів протягом періоду, що підлягав перевірці, зменшилась з 171,4 тис.грн. до 83,2 тис.грн., що пояснюється нарахуванням зносу. Незначне збільшення первісної вартості пов'язано із придбання двох об'єктів основних засобів.

У робочих документах внутрішнього контролера, наведених у таблицях 2, 3 і 4 представлено результати перевірки наявних на підприємстві об'єктів необоротних активів.

Таблиця 2

**Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки
правильності формування вартості незавершених капітальних інвестицій
(на прикладі ТОВ «Фон-Сан»)**

Стаття витрат	Кореспондуючий рахунок	Номер і дата документа	Сума за даними підприємства, грн.	Сума за розрахунком внутрішнього контролера, грн.	Розбіжність між інформацією контролера та інформацією підприємства
Об'єкт незавершених капітальних інвестицій «Цех охолодження сировини»					
Придбання цементу	205 «Будівельні матеріали»	№AM5006 від 20.01.15	6500,0	6500,0	0,00
Придбання арматури	205 «Будівельні матеріали»	№PH219 від 24.01.15	3500,00	3500,00	0,00
Придбання щебеню	205 «Будівельні матеріали»	№268 від 25.01.15	2500,00	2500,00	0,00
Придбання відсіву	205 «Будівельні матеріали»	№268 від 25.01.15	1500,00	1500,00	0,00
Витрати на роботу з укладання фундаменту	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками та підрядниками»	Акт виконаних робіт №126 від 30.01.15	2500,00	2500,00	0,00
Разом за період	-	-	16500,00	16500,00	0,00

Перевіркою встановлено, що вартість незавершених капітальних інвестицій розміром 16,5 тис.грн. сформована вірно. Внутрішній контролер виявив, що протягом періоду, що підлягав перевірці, змін цієї вартості не відбувалось. За поясненнями посадових осіб підприємства вартість об'єкту «Цех охолодження сировини» залишається без змін через припинення будівництва.

Таблиця 3

**Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки
складу та структури основних засобів (на прикладі ТОВ «Фон-Сан»)**

Найменування об'єкта основних засобів	Номер субрахунка	Вартість, за якою об'єкти відображаються в обліку підприємства	Питома вага окремого об'єкта основних засобів у загальній їх величині
Інвестиційна нерухомість	100	-	-
Земельні ділянки	101	-	-
Капітальні витрати на поліпшення земель	102	-	-
Будинки та споруди	103	64817,79	6,2
Машини та обладнання	104	954753,65	92,5
Транспортні засоби	105	-	-
Інструменти, прилади та інвентар	106	2648,81	0,3

Продовження табл. 3

Тварини	107	-	-
Багаторічні насадження	108	-	-
Інші основні засоби	109	10183,33	1,0
Разом за період		1032403,58	100,0

Внутрішнім контролером з'ясовано, що найбільшу питому вагу у загальній величині основних засобів на ТОВ «Фон-Сан» мають машини та обладнання – майже 93%.

Таблиця 4

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності формування первісної вартості основних засобів (на прикладі ТОВ «Фон-Сан»)

Об'єкт основних засобів	Вартість придбання, грн.	Інформація, сформована внутрішнім контролером для підтвердження первісної вартості об'єкта основних засобів			Первісна вартість, підтверджена внутрішнім контролером, грн.	Розбіжність між інформацією контролера та інформацією підприємства, грн.
		№, дата документа	Сума, яка може (або повинна) бути включена до первісної вартості згідно законодавства, (без ПДВ), грн.	Якісні характеристики документа		
Модуль індикації ME01	7897,00 грн., у т.ч. ПДВ – 1316,17 грн.	Накладна №14534 від 01.03.16р.	6580,83	Оформлена належним чином	6580,83	0,00
Насос «Аквамир»	2500,00 без ПДВ (постачальник – неплатник ПДВ)	Накладна №4439 від 09.04.16р.	2500,00	Оформлена належним чином	2500,00	0,00
Разом за період	10397,00 грн., у т.ч. ПДВ – 1316,17 грн.	-	9080,83	...	9080,83	...

Перевіркою встановлено, що первісна вартість придбаних об'єктів сформована вірно. За поясненнями посадових осіб підприємства зазначені об'єкти у місяцях придбання було введено в експлуатацію.

Практичну значущість розроблених форм робочих документів підтверджено під час здійснення внутрішнього контролю в ТОВ «Фон-Сан». У наведених нижче таблицях представлено рекомендовані шаблони робочі документи внутрішнього контролера, які пропонується використовувати під час перевірки операцій з іншими об'єктами необоротних активів відповідно до статей Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Таблиця 5

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки складу та структури нематеріальних активів

Найменування об'єкта нематеріальних активів	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого об'єкта нематеріальних активів у загальній їх величині
Права користування природними ресурсами	121	....	....
Права користування майном	122	....	....
Права на комерційні позначення	123	....	....
Права на об'єкти промислової власності	124	....	....
Авторське право та суміжні з ним права	125	....	....
Інші нематеріальні активи	127	....	....
Разом за період	-	-	100

Таблиця 6

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності формування первісної вартості нематеріальних активів

Найменування об'єкта нематеріальних активів	Номер	Вартість об'єктів нематеріальних активів за інформацією підприємства			Балансова вартість за розрахунком внутрішнього контролера	Розбіжність між інформацією контролера та інформацією підприємства
		Первісна	Накопичена амортизація	Балансова		
Права користування природними ресурсами	121	....	....	....	....	....
Права користування майном	122	....	....	....	....	....
Права на комерційні позначення	123	....	....	....	....	....
Права на об'єкти промислової власності	124	....	....	....	....	....
Авторське право та суміжні з ним права	125	....	....	....	....	....
Інші нематеріальні активи	127	....	....	....	....	....
Разом за період		...	...	...	...	...

Таблиця 7

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки складу та структури незавершених капітальних інвестицій

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого об'єкта незавершених капітальних інвестицій у загальній їх величині
Капітальне будівництво	151		
Придбання (виготовлення) основних засобів	152		
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	153		

Продовження табл. 7

Придбання (створення) нематеріальних активів	154		
Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів	155		
Разом за період	-	-	100

Таблиця 8

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки з визначення ступеня завершеності об'єктів незавершених капітальних інвестицій*

Об'єкт незавершених капітальних інвестицій	За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Розбіжність між інформацією контролера та інформацією підприємства
Назва об'єкта 1	...	...	...
Назва об'єкта 2	...	...	...

*ступінь завершеності визначається у відсотках (від 0 до 100 відсотків). Внутрішній контролер може залучати зовнішніх експертів за фахом

Таблиця 9

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки відповідності фактичних витрат плановим за окремими об'єктами незавершених капітальних інвестицій

Об'єкт незавершених капітальних інвестицій	Планова кошторисна вартість об'єкта, грн.	Фактична витрати на об'єкт, грн.	Відхилення фактичних витрат від планових кошторисних	Причини відхилення
Назва об'єкта 1	...	...	...	пояснення причетних осіб
Назва об'єкта 2	...	...	...	пояснення причетних осіб

Таблиця 10

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності віднесення об'єктів основних на відповідні рахунки бухгалтерського обліку

Вид основного засобу	Рахунок, на який віднесено об'єкт основних засобів на підприємстві	Рахунок, на який має відноситись даний об'єкт основних засобів згідно з вимогами законодавства	Наявність порушення («+»; «-»)	Примітка (зміст порушення та нормативний документ, який порушено)
...	...	...	...	...

Таблиця 11

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності групування основних засобів

Об'єкт основних засобів	Група, до якої віднесено об'єкт основних засобів на підприємстві	Група, до якої має відноситись об'єкт згідно вимог законодавства	Наявність порушення («+»; «-»)	Примітка (зміст порушення та нормативний документ який порушено)
...	...	...	...	...

Таблиця 12

**Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки
правильності нарахування зносу за окремими об'єктами основних засобів**

Об'єкт основних засобів	Знос, нарахований за відповідний період на підприємстві	Розрахунок внутрішнього контролера			Розбіжність між даними внутрішнього контролера та даними підприємства
		Залишкова вартість об'єкта основних засобів, грн.	Норма амортизації, %	Величина зносу основних засобів за відповідний період	
...	...	...	...	...	...
Разом за період	...	...	...	...	...

Таблиця 13

**Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки
правильності формування витрат з поліпшення основних засобів**

Об'єкт, який підлягав поліп- шенню	За інформацією підприємства		Інформація, сформована внутрішнім контролером			Розбіжність у сумах, віднесених на витрати періоду, грн.	Розбіжність у сумах, віднесених до складу балансової вартості, грн.
	Сума, яку віднесено на витрати періоду	Сума, яку віднесено на збільшення балансової вартості	№, дата доку- мента	Сума, яку віднесено на витрати періоду	Сума, яку віднесено на збільшення балансової вартості основних засобів		
...	...	...	...	...	...	...	...
Разом за період	...	...	...	...	...	...	...

Таблиця 14

**Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки
правильності визначення вартості об'єктів інвестиційної нерухомості**

Вартість об'єктів інвестиційної нерухомості за інформацією підприємства		Вартість об'єктів інвестиційної нерухомості за розрахунком внутрішнього контролера		Розбіжність між інформацією внутрішнього контролера та інформацією підприємства	
на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду
Об'єкт інвестиційної нерухомості «Назва об'єкта 1»					
...	...	...	...	...	...
Об'єкт інвестиційної нерухомості «Назва об'єкта 2»					
...	...	...	...	...	...
Загальна вартість інвестиційної нерухомості за всіма об'єктами інвестиційної нерухомості					
...	...	...	...	...	...

Таблиця 15

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки складу та структури довгострокових біологічних активів

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого довгострокового біологічного активу у загальній їх величині
Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	161		
Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	162		
Довгострокові біологічні активи тваринництва які оцінені за справедливою вартістю	163		
Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	164		
Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	165		
Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	166		
Разом за період	-	-	100

Таблиця 16

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки відповідності фактичного використання площ для довгострокових біологічних активів рослинництва заявленому*

Вид біологічного активу рослинництва	Номер смуги або іншої ділянки	Призначення насаджень	Площа (га) або протяжність смуги (пог. м) за інформацією підприємства	Площа (га) або протяжність смуги (пог. м) за інформацією внутрішнього контролера	Відхилення між інформацією внутрішнього контролера та підприємства	Причини відхилення
...	...	...	...	...	...	...
Разом за період	-	-	...	...	...	-

* складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-1

Таблиця 17

**Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки
правильності постановки на облік окремих довгострокових біологічних активів
рослинництва***

Вид біологічного активу рослинництва	Схема насаджень					Інвентар- ний номер (зазначається номер, який було присвоєно)	Субрахунок (відображення в обліку)
	рядки	породи	кіль- кість дерев, чагар- ників	стан насад- жень **	грн.- тичні затрати, грн..		
...	...	...	...	...	...	...	161,162,165,166

* складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-1

**для оцінки стану насаджень можуть залучатись фахівці з рослинництва

Таблиця 18

**Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки
правильності постановки на облік окремих довгострокових біологічних активів
тваринництва***

Ідентифі- каційний номер (інвентар- ний номер, кличка)	Стать, клас, масть та інші особливості	За інформацією підприємства		За розрахунком внутрішнього контролера		Розбіжність між інформацією внутрішнього контролера та інформацією підприємства	
		Кількість голів	Балансова вартість	Кількість голів	Балансова вартість	Кількість голів	Балансова вартість
...	...	...	...	...	...	...	...

* складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-2

Таблиця 19

**Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки
правильності закріплення матеріальної відповідальності
за довгострокові біологічні активи тваринництва***

Ідентифі- каційний номер (інвентар- ний номер, кличка)	Стать, клас, масть та інші особливості	Кількість голів	Вага, кг	Балансова вартість	ПІБ матеріально- відповідальної особи, за ким закріплені прийняті тварини	Наявність документа про матеріальну відповідальність
...	...	...	...	...	...	зазначається документ

* складається на підставі Додатку до Методичних рекомендацій Сільгоспоблік, форма № ДБАСГ-2

Таблиця 20

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності відображення в обліку величини довгострокових фінансових інвестицій

Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств			Інші довгострокові фінансові інвестиції		
За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Відхилення	За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Відхилення
Довгострокові фінансові інвестиції на початок періоду					
...	...	...	...	...	...
Довгострокові фінансові інвестиції на кінець періоду					
...	...	...	...	...	...

Таблиця 21

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки правильності формування суми відстрочених податкових активів

Показник	На початок періоду			На кінець періоду		
	За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Відхилення	За інформацією підприємства	За інформацією внутрішнього контролера	Відхилення
Відстрочені податкові активи	...	...	...	...	...	...

Таблиця 22

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки складу та структури довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого довгострокового біологічного активу у загальній їх величині
Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	181		
Довгострокові векселі одержані	182		
Інша дебіторська заборгованість	183		
Інші необоротні активи	184		
Разом за період	-	-	100

Таблиця 23

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки групування довгострокової дебіторської заборгованості за строками

Вид довгострокової дебіторської заборгованості	Дата виникнення заборгованості	Сума, грн.	у т.ч. за строками непогашення		
			понад 12 місяців	понад 24 місяці	понад 36 місяців
Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду					
Довгострокові векселі одержані					
Інша дебіторська заборгованість					
Разом					

Таблиця 24

Пропонований шаблон Робочого документу внутрішнього контролера з перевірки складу та структури довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів

Найменування об'єкта	Номер субрахунка	Використання в бухгалтерському обліку підприємства	Питома вага окремого довгострокового біологічного активу у загальній їх величині
Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	181		
Довгострокові векселі одержані	182		
Інша дебіторська заборгованість	183		
Інші необоротні активи	184		
Разом за період	-	-	100

Представлені робочі документи є частиною методичного забезпечення внутрішнього контролю окремих об'єктів необоротних активів. Їх практичне використання у діяльності внутрішніх контролерів дозволить отримати, дослідити, узагальнити, згрупувати та представити у наочному вигляді інформацію про дійсний стан досліджуваного об'єкту.

Висновки і перспективи. Запропоновані форми робочих документів внутрішнього контролю окремих об'єктів необоротних активів є баченням авторів з удосконалення існуючих методик внутрішнього контролю. Розроблена документація є спробою заповнити існуючі прогалини у науці та практиці внутрішнього контролю як в цілому, так і необоротних активів зокрема. У статті представлено також робочі документи внутрішнього контролю щодо таких «непопулярних» статей Балансу (Звіту про фінансовий стан), як: 1015 «Інвестиційна нерухомість», 1030 «Довгострокові фінансові інвестиції», 1040 «Довгострокова дебіторська заборгованість», 1045 «Відстрочені податкові активи», 1090 «Інші необоротні активи».

Перспективами подальших досліджень є представлення новітніх форм робочих документів внутрішнього контролю для перевірки операцій з іншими об'єктами обліку. Також має майбутнє розробка робочої документації внутрішніх контролерів з урахуванням галузевої специфіки необоротних активів підприємств та особливостей діяльності суб'єктів господарювання, що залежні від кризового стану національної економіки.

Список використаних джерел

1. Овсюк Н. Документальне забезпечення контролю витрат на оплату праці [Текст] / Н. Овсюк // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2014. – № 5 (97). – С. 23-33.
2. Юрченко О.А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності [Текст] / О.А. Юрченко // Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 1-2(2). – С. 52-55.
3. Белоусов М.О. Внутрішній контроль статутного капіталу: організаційно-методичний підхід [Текст] / М.О. Белоусов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1(19). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 32-42.
4. Бурова Т.А. Проблеми та перспективи розвитку системи внутрішнього контролю дебіторської заборгованості на підприємствах [Текст] / Т.А. Бурова, В.В. Волошина // Науковий вісник МНУ імені В.О. Сухомлинського / Економічні науки. – 2014. – Вип. 5.3 (112). – С. 11-15.
5. Кушніренко О.А. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю оподаткування сільськогосподарських підприємств [Текст] / О.А. Кушніренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2015. – Вип. 15-2. – С. 151-156.
6. Москалюк Г. О. Облік та контроль дебіторської заборгованості: існуючі проблеми та шляхи їх вирішення [Текст] / О. Г. Москалюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – Львів: Львівської політехніки, 2012. – № 721. – С. 173-179.
7. Євлах В.Є. Внутрішній контроль в управлінні витратами виробництва [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://www.sworld.com.ua/konferm3/195.pdf>

8. Зубчик С.М. Внутрішньогосподарський контроль на підприємствах: організація та методика [Текст] : дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 / Зубчик Світлана Миколаївна. – Львів, 2016. – 318 с.

9. Боримська К.П. Методика проведення внутрішнього контролю орендних операцій майна комунальної власності [Текст] / К.П. Боримська, Т.В. Кирик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (22) / [Відпов. редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 38-54.

10. Скоробогатова В.В. Методика внутрішнього контролю операцій з дебіторською заборгованістю як складової змішаних активів підприємства [Текст] / В.В. Скоробогатова // Збірник наукових праць ВНАУ/ Серія: Економічні науки. – 2012. – № 4 (70). – С. 96-104.

11. Гордієнко Л.П. Облік і контроль незавершеного виробництва пивоварних підприємств [Текст] : дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 / Гордієнко Лариса Петрівна. – Київ, 2016. – 285 с.

12. Король Г.О. Організація внутрішнього аудиту обліку та реалізації готової продукції на підприємстві [Електронний ресурс] / Г.О. Король, І.В. Волкова. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/62750.doc.htm

13. Литвин Р.П. Організація внутрішньогосподарського контролю якості продукції підприємств спиртової промисловості та витрат на її забезпечення [Текст] / Р.П. Литвин, О.В. Юзва // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 187-190.

14. Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль капітальних інвестицій, інвестиційної нерухомості, довгострокових фінансових інвестицій та довгострокової дебіторської заборгованості [Текст] / О.Б. Пугаченко, Т.В. Фоміна // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація: [Колективна монографія] / за заг. ред. д.е.н., проф. О.А. Сарапіної; ХНТУ. – Херсон: Книжкове видавництво ПП Вишемирський В.С., 2014. – С. 219-232.

15. Фоміна Т.В. Внутрішній контроль операцій з основними засобами та нематеріальними активами [Текст] / Т.В. Фоміна, О.Б. Пугаченко // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація: [Колективна монографія] / за заг. ред. д.е.н., проф. О.А. Сарапіної; ХНТУ. – Херсон: Книжкове видавництво ПП Вишемирський В.С., 2014. – С. 203-218.

16. Фоміна Т.В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України [Текст] : дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 / Фоміна Тетяна Володимирівна. – О., 2007. – 168 с.

17. Пугаченко О.Б. Концептуальні засади організації внутрішнього контролю в системі управління економічною безпекою суб'єктів господарювання [Текст] / О.Б. Пугаченко, Т.В. Фоміна // Управління системою економічної безпеки суб'єктів господарювання : обліково-аналітичне забезпечення [Колективна монографія] / За ред. Черевка О.В., Гнилицької Л.В., Мігус І.П. – Черкаси: ПП Чабаненко Ю.А., 2015. – С. 143-172.

Pugachenko Olga

Ph.D., Associate Professor, Department of Auditing and Taxation
Kirovograd National Technical University
Kropyvnytskyi, Ukraine

E-mail: pugachenko_olga@mail.ru

Fomina Tatiana

Ph.D., Assistant Professor, Department of Auditing and Taxation
Kirovograd National Technical University
Kropyvnytskyi, Ukraine

E-mail: fomina4002@yandex.ru

**WORKING DOCUMENTS OF NON-CURRENT ASSETS INTERNAL CONTROL
TRANSACTIONS: APPLIED ASPECTS**

Abstract

Introduction. Control in general, and particularly domestic, occupies an important place in the management system. It is and still is the object of attention in the research of many scientists. However, documentation filling of the results for the control activities of certain objects are discussed superficially, without underlining the importance and the presentation of concrete proposals on the application form directly to the working of the internal control documents.

Methods. The documentary registration of the results of the internal control took place in the works of a number of scientists, but the complete system with release of an overall approach to the standard options of individual forms of documentation previous work has not been submitted. The following methods are used in carrying out this study: generalization, analysis, grouping, comparison and graphical representation.

Results. The study identified an indicative list of necessary working documents, given the content, structure and requirements for the design of internal control operations with irreversible assets working papers and given to the introduction of suitable form of working papers for practical use in the control subjects. A special feature is the scope of all the objects of fixed assets based on their characteristics of recording and reporting. Testing of the developed forms of the working documents of the internal control is performed on the actual materials accounting for transactions with irreversible assets of the functioning enterprise.

Discussion. The prospect of further research is the development of similar models of the working documents of the internal control of accounting for other objects, including taking into account the specifics of the enterprise of individual branches of the national economy.

Keywords: internal control, fixed assets, working papers of the internal controller, accounting objects, accounting, control activities.

References

1. Ovsjuk, N. (2014). Dokumental'ne zabezpechennja kontrolju vytrat na oplatu pracj [Documentation shall control labor costs]. *Visnyk Kyi'vs'kogo nacional'nogo torgivel'no-ekonomichnogo universytetu*, № 5 (97), 23-33.
2. Jurchenko, O.A. (2013). Metodyka vnutrishn'ogo kontrolju vytrat inshoi' operacijnoi' dijal'nosti [Methods of internal control flow other operating activities]. *Ekonomichnyj chasopys-XXI*, № 1-2(2), 52-55.
3. Bjelousov, M.O. (2011). Vnutrishnij kontrol' statutnogo kapitalu: organizacijno-metodychnyj pidhid [Internal control of the authorized capital: organizational and methodical approach]. *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu. Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prac' / Serija: Buhgalters'kyj oblik, kontrol' i analiz. Vypusk 1(19)*, Zhytomyr: ZhDTU.
4. Burova, T.A., & Voloshyna, V.V. (2014). Problemy ta perspektyvy rozvytku systemy vnutrishn'ogo kontrolju debitors'koi' zaborgovanosti na pidpryjemstvah [Problems and prospects of development of domestic receivables control system in enterprises]. *Naukovyj visnyk MNU imeni V.O. Suhomlyns'kogo. Ekonomichni nauky*, Vyp. 5.3 (112), 11-15.
5. Kushnirenko, O.A. (2015). Organizacijno-metodychne zabezpechennja vnutrishn'ogo kontroli opodatkovannja sil's'kogospodars'kykh pidpryjemstv [Organizational-methodical maintenance of the internal control of taxation of agricultural enterprises]. *Naukovyj visnyk Hersons'kogo derzhavnogo universytetu. Serija «Ekonomichni nauky»*, Vyp. 15-2, 151-156.
6. Moskaljuk, G. O. (2012). Oblik ta kontrol' debitors'koi' zaborgovanosti: isnujuchi problemy ta shljahy i'h vyryshennja [Accounting and control receivables: current problems and solutions]. *Visnyk Nacional'nogo universytetu «L'vivs'ka politehnika»*. «Menedzhment ta pidpryjemnytvo v Ukraini: etapy stanovlennja i problemy rozvytku», № 721, 173-179.
7. Jevlah, V.Je. (19-26 April 2016). Vnutrishnij kontrol' v upravlinni vytratamy vyrobnyctva [Internal control in the management of production costs]. Retrieved from <http://www.sworld.com.ua/konferm3/195.pdf>.
8. Zubchuk, S.M. (2016). *Vnutrishn'ogospodars'kyj kontrol' na pidpryjemstvah: organizacija ta metodyka : dys. ... kandydata ekon. nauk: 08.00.09* [Intraeconomic control in enterprises: Organization and Methods (Unpublished doctoral dissertation)]. Lviv University of Trade and economics, L'viv.
9. Boryms'ka, K.P., & Kyryk, N.V. (2012). Metodyka provedennja vnutrishn'ogo kontrolju orendnykh operacij majna komunal'noi' vlasnosti [The methodology of the internal controls for Concessions communal ownership of property]. *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu. Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prac' / Serija: Buhgalters'kyj oblik, kontrol' i analiz. Vypusk 1 (22)*, 38-54.
10. Skorobogatova, V.V. (2012). Metodyka vnutrishn'ogo kontrolju operacij z debitors'koju zaborgovanistju jak skladovoi' zmishanykh aktyviv pidpryjemstva [Methods of internal control operations with accounts receivable as a component of the mixed enterprise assets]. *Zbirnyk naukovykh prac' VNAU/ Serija: Ekonomichni nauky*, № 4 (70), 96-

104.

11. Gordijenko, L.P. (2016). *Oblik i kontrol' nezavershenogo vyrobnyctva pyvovarnykh pidpryemstv: dys. ... kandydata ekon. nauk: 08.00.09* [Accounting and control of work in progress breweries (Unpublished doctoral dissertation)]. KNEY, Kyi'v.

12. Korol', G.O., & Volkova, I.V. (2010). *Organizacija vnutrishn'ogo audytu obliku ta realizacii' gotovoi' produkcii' na pidpryjemstvi* [Organization of the internal audit and accounting of finished products in the company]. Retrieved from http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/62750.doc.htm

13. Lytvyn, R.P., & Juzva, O.V. (2013). *Organizacija vnutrishn'ogospodars'kogo kontrolju jakosti produkcii' pidpryemstv spyrtovoi' promyslovosti ta vytrat na i'i' zabezpechennja* [Organization of internal quality control of products of the alcohol industry and its maintenance costs]. *Innovacijna ekonomika*, № 1, 187-190.

14. Pugachenko, O.B., & Fomina, T.V. (2014). *Vnutrishnij kontrol' kapital'nyh investycij, investycijnoi' neruhomosti, dovgestrokovykh finansovykh investycij ta dovgestrokovoi' debitors'koi' zaborgovanosti* [Internal control capital investment, investment property, long-term financial investments and long-term receivables]. This is a chapter. In Sarapina O.A. (Ed.). *Suchasni problemy i perspektyvy rozvytku obliku, audytu ta analizu: teorija, metodologija, organizacija* (pp. 219-232). Herson: Knyzhkove vydavnytvo PP Vyshemyr's'kyj V.S.

15. Fomina, T.V., & Pugachenko, O.B. (2014). *Vnutrishnij kontrol' operacij z osnovnymy zasobamy ta nematerial'nymy aktyvamy* [Internal control operations with fixed assets and intangible assets]. This is a chapter. In Sarapina O.A. (Ed.). *Suchasni problemy i perspektyvy rozvytku obliku, audytu ta analizu: teorija, metodologija, organizacija* (pp. 203-218). Herson: Knyzhkove vydavnytvo PP Vyshemyr's'kyj V.S.

16. Fomina, T.V. (2007). *Organizacija i metodyka vnutrishn'ogospodars'kogo kontrolju na pidpryjemstvakh olijnozhyrovoi' galuzi Ukrainy* [Organization and methods of on-farm control at enterprises of oil and fat industry of Ukraine (Unpublished doctoral dissertation)]. State Economic University, Odesa.

17. Pugachenko, O.B., & Fomina, T.V. (2015). This is a chapter. In Cherevko, O.V., Gnylyc'ka, L.V., Migus, I.P. (Eds). *Konceptual'ni zasady organizacii' vnutrishn'ogo kontrolju v systemi upravlinnja ekonomichnoju bezpekoju sub'ektiv gospodarjuvannja* [Conceptual bases of the organization of the internal control management system in the economic security of business entities]. *Upravlinnja systemoju ekonomichnoi' bezpeky sub'ektiv gospodarjuvannja : oblikovo-analitychne zabezpechennja* (pp.143-172). Cherkasy : PP Chabanenko Ju.A.



**ЗВІТНІСТЬ: НАЦІОНАЛЬНІ
ОСОБЛИВОСТІ ТА
МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД**



**REPORTING: NATIONAL
CHARACTERISTICS AND
INTERNATIONAL EXPERIENCE**

УДК 657.633 : 334.735
JEL Classification M 48

Воронко Роман

к.е.н., доцент кафедри аудиту, аналізу та оподаткування
Львівський торговельно-економічний університет

м. Львів, Україна

E-mail: rvoronko@ukr.net

УПРАВЛІНСЬКА ЗВІТНІСТЬ В СИСТЕМІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Анотація

Вступ. Одним із джерел інформаційного забезпечення внутрішнього контролю є внутрішня звітність підприємства, яка надає менеджерам необхідні дані для управління, виявлення відхилень та недоліків фінансово-господарської діяльності і формує важелі зворотного впливу на підконтрольні об'єкти. Доцільно зазначити, що на сьогодні питання інформаційного наповнення внутрішньої звітності залишається дискусійним оскільки зміст її не є регламентованим, а співвідношення фінансової та внутрішньої звітності залежить від умов діяльності суб'єктів господарювання та управлінських традицій його керівництва у цьому питанні.

Методи. У процесі дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи дослідження. Зокрема, абстрактно-логічний метод застосовувався при теоретичних групуваннях та формулюванні висновків; історичний, емпіричний, спостереження – при визначенні тенденцій запровадження форм внутрішньовідомчої звітності у системі споживчої кооперації та недоліків у нормативно-правовому регулюванні цих процесів; наукового узагальнення – в процесі розробки пропозицій щодо використання внутрішньої звітності для раціональної побудови системи внутрішнього контролю; системного і порівняльного аналізу – для виявлення тенденцій і змін, які стосуються внутрішнього контролю та показників, що характеризують його ефективність.

Результати. У статті узагальнено теоретичні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених щодо ролі інформації внутрішньої звітності в раціональній організації внутрішнього контролю. Обґрунтовано потребу достовірного відображення його результатів у звітності з метою оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Наукове обґрунтування ролі управлінської (внутрішньої) звітності для побудови дієвої системи контролю, визначення ефективності служби внутрішнього контролю підприємства та роботи її працівників. У процесі дослідження використовувалися абстрактно-логічний, історичний, емпіричний, спостереження, наукового узагальнення, системного і порівняльного аналізу методи дослідження для виявлення тенденцій запровадження внутрішньої звітності та її використання у процесі контролю.

Розглянуто управлінську (внутрішню) звітність, як важливий інформаційний ресурс, що відображає показники і результати діяльності по підприємству в цілому і у розрізі структурних підрозділів, необхідні для прийняття управлінських рішень. Розкрито порядок групування та змістовного наповнення форм внутрішньовідомчої звітності підприємств і організацій споживчої кооперації України та їх інформаційне значення для потреб контролю. Акцентовано увагу на формах спеціалізованої звітності кооперативних

підприємств, які відображають підсумки здійснення внутрішнього контролю. Запропоновано доповнити звітність про контрольно-ревізійну роботу інформацією про кількість запланованих і проведених контрольних заходів та кількість осіб, задіяних у них, кількість заходів, здійснених для усунення виявлених порушень з метою визначення ефективності роботи працівників контрольних підрозділів.

Перспективи. Подальші дослідження будуть спрямовані на вивчення факторів, критеріїв та методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю з використанням показників внутрішньої звітності.

Ключові слова: внутрішній контроль, інформаційне забезпечення, внутрішня звітність, управлінська звітність, форми звітності, споживча кооперація.

Вступ. Належне виконання завдань внутрішнього контролю можливе за умови якісного інформаційного забезпечення, а оцінка його ефективності з використанням кількісних і якісних показників – за наявності відповідного достовірного відображення результатів контролю у звітності. Одним із джерел інформаційного забезпечення внутрішнього контролю є внутрішня звітність підприємства, яка надає менеджерам необхідні дані для управління, виявлення відхилень та недоліків фінансово-господарської діяльності і формує важелі зворотного впливу на підконтрольні об'єкти. Доцільно зазначити, що на сьогодні питання інформаційного наповнення внутрішньої звітності залишається дискусійним оскільки зміст її не є регламентованим, а співвідношення фінансової та внутрішньої звітності залежить від умов діяльності суб'єктів господарювання та управлінських традицій його керівництва у цьому питанні. Аналогічно неоднозначними є напрями використання цієї звітності в обліку, управлінні та внутрішньому контролі.

Відображення результатів внутрішнього контролю у спеціалізованих формах внутрішньовідомчої звітності споживчої кооперації, які затверджені постановами Правління Укоопспілки, забезпечує необхідною інформацією органи управління споживчих товариств, споживспілок, їх підприємств та інших господарюючих суб'єктів для прийняття поточних і стратегічних рішень. Проте, щодо інформаційного навантаження, то на сьогодні тут також мають місце ряд не вирішених проблем, які вимагають розробки необхідних для контролю нових документів і звітних форм, а також підвищення фахової підготовки працівників контрольно-ревізійних служб, задіяних у підготовці цієї звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних і практичних аспектів організації й методики внутрішнього контролю та його інформаційного забезпечення присвятили свої праці такі українські вчені, як: Т. А. Бутинець, М. Т. Білуха, Ю. А. Верига, А. М. Волошин, Н. Г. Виговська, Є. Ф. Горбатова, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, І. К. Дрозд, І. В. Жиглей, О. І. Захаров, Є. В. Калюга, А. М. Кузьмінський, О. А. Лаговська, С. Ф. Легенчук, І. М. Мельник, Л. В. Нападовська, Н. А. Остап'юк, В. П. Пантелеев, К. І. Редченко, В. С. Рудницький, Л. В. Чижевська, В. О. Шевчук та ін.

Із зарубіжних вчених окремі питання внутрішнього контролю досліджували: В. Д. Андрєєв, Е. А. Аренс, В. В. Бурцев, Дж. К. Лоббек, Е. Майєр, М. Х. Мескон, Дж. К. Робертсон, Ж. Рішар, Ф. Хедоурі, В. П. Суйц, Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен та ін.

Наукові дослідження зазначених вчених мають як теоретичне так і практичне значення оскільки спрямовані на розгляд актуальних питань організації та методики внутрішнього контролю, його ролі в системі управління та підвищенні ефективності господарювання. Проте у сфері інформаційного забезпечення контролю та відображення його результатів у звітності ще існує низка нерозв'язаних проблем.

Метою статті є вироблення концептуальних підходів до наукового обґрунтування ролі внутрішньої звітності для побудови дієвої системи контролю, визначення ефективності служби внутрішнього контролю підприємства та роботи її працівників.

Методологія дослідження. У процесі дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи дослідження. Зокрема, абстрактно-логічний метод застосовувався при теоретичних групуваннях та формулюванні висновків; історичний, емпіричний, спостереження – при

визначенні тенденцій запровадження форм внутрішньовідомчої звітності у системі споживчої кооперації та недоліків у нормативно-правовому регулюванні цих процесів; наукового узагальнення – в процесі розробки пропозицій щодо використання внутрішньої звітності для раціональної побудови системи внутрішнього контролю; системного і порівняльного аналізу – для виявлення тенденцій і змін, які стосуються внутрішнього контролю та показників, що характеризують його ефективність.

Інформаційною базою для проведення дослідження стали праці українських та зарубіжних науковців з питань організації та методики контролю, його забезпечення і ролі в системі управління.

Результати. Актуальність цього дослідження обумовила потреба якісного інформаційного забезпечення для виконання внутрішнім контролем покладених на нього завдань. Це вимагає розмежування інформаційних ресурсів, які можна отримати із форм внутрішньої звітності підприємства, що дозволяють виявляти відхилення у процесі господарсько-фінансової діяльності і розробляти заходи регулятивного впливу на них та тими даними, які містяться у звітності про контрольно-ревізійну роботу й дають можливість оцінити ефективність системи внутрішнього контролю, ефективність служби внутрішнього контролю та ефективність роботи її працівників.

Із загального масиву економічної інформації (планова, нормативно-довідкова, облікова та інша) найбільша її частка (за різними оцінками 70-80%) формується у сфері бухгалтерського обліку і далі трансформується у показники фінансової звітності. Сучасні різноманітні інформаційні системи часто зазнають критики у зв'язку з низьким рівнем співвідношення "корисність – витрати". Цей висновок підтверджують такі дослідники як Е. Ван Вайцекер, Н. Карр і Д. Нортон, які вказують на наявність численних бар'єрів на шляху впровадження інформаційних систем у бізнесі. Особливо часто ці бар'єри виникають під час побудови інформаційних систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, які за своєю природою мають слабкий причинно-наслідковий взаємозв'язок із цінністю, що створюється бізнесом [1].

В процесі розвитку ринкових відносин до інформаційного забезпечення системи внутрішнього контролю ставляться підвищені вимоги. Щоб краще зрозуміти поведінку підконтрольних об'єктів потрібно розробити сукупність критеріїв і показників, які їх характеризують, зібрати фактичні дані про їх стан, знайти відхилення та прийняти необхідні рішення щодо них. Багато з цих показників відображаються у формах внутрішньої (управлінської) звітності підприємства, яка не є стандартизованою та вимагає постійного вдосконалення.

В сучасних умовах господарювання важливу роль відіграє управлінська (внутрішня) звітність, яка є джерелом деталізованої і достовірної інформації про господарську діяльність підприємства. Тому виникає потреба вдосконалення системи обліку з метою формування якісної управлінської звітності для задоволення інформаційних потреб внутрішнього контролю. Внутрішня звітність включає систему взаємопов'язаних показників, що характеризують технологічні, виробничі та фінансові результати діяльності центрів відповідальності і є важливим інформаційним ресурсом й засобом внутрішнього контролю, який призначений для забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень. Слід зазначити, що на сьогодні для науковців питання визначення змісту і призначення внутрішньої звітності є дискусійним.

Так за визначенням Ф. Ф. Бутинця, управлінська звітність – це комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, які відображають функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності та згруповані загалом по підприємству і в розрізі структурних підрозділів [2, с. 416]. На думку Г. В. Нашкерської, управлінська звітність – система показників оцінювання результатів бізнесу та перспектив його розвитку, що надається внутрішнім користувачам для задоволення інформаційних потреб у процесі прийняття стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень [3, с. 582]. Як бачимо з визначень цих вчених а також інших, більшість вважають управлінську звітність важливим інформаційним ресурсом, який відображає показники і результати діяльності по підприємству в цілому і у розрізі структурних підрозділів, необхідні для прийняття управлінських рішень.

Внутрішня звітність, яка використовується зокрема в процесі прийняття оперативних та поточних управлінських рішень щодо витрат може бути класифікована на: звітність про виконання бюджетів витрат за видами суб'єктів їх узагальнення (щодо виконання бюджету: придбання сировини і матеріалів, витрат на підготовку виробництва продукції, виробництва продукції, реалізації продукції та ін.); звітність про виконання бюджетів витрат за їх функціональним призначенням (щодо виконання бюджету: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут); звітність про виконання бюджетів витрат за центрами відповідальності (щодо виконання бюджету витрат: відділу закупівель сировини і матеріалів, виробничих підрозділів, підрозділів пакування і зберігання готової продукції, підрозділів допоміжного виробництва, підрозділів обслуговуючого виробництва, адміністративних підрозділів, збутових підрозділів).

Внутрішня звітність, в умовах відсутності чіткого регламентування управлінського обліку, розробляється кооперативними підприємствами самостійно з врахуванням особливостей їх діяльності, тому набір форм і правил її складання може бути довільним.

Завдання внутрішньої звітності полягають в інформаційному забезпеченні контролю через відображення у ній звітних і бюджетних показників та дотримання періодичності складання звітних форм. Обсяг та точність наведеної інформації залежить від організаційно-технологічних особливостей та виду діяльності підприємств споживчої кооперації. Порівняння фактичних і бюджетних показників дає змогу проаналізувати й оцінити діяльність центрів відповідальності та є інформаційною базою управлінського впливу на них на всіх рівнях управління.

Для виконання покладених на внутрішню звітність функцій (оціночна, комунікативна (взаємозв'язок між різними рівнями управління), контрольна, стратегічна) вона має відповідати певним вимогам: інформація, яка наводиться у формах внутрішньої звітності повинна бути достатньо гнучкою для оперативного реагування на зміни потреб керівників центрів відповідальності; з урахуванням принципу ієрархічності, у кожній формі цієї звітності має міститися інформація, призначена для керівника певного рівня управління; показники відображені у звітності повинні давати можливість проведення оперативного аналізу і контролю діяльності центрів відповідальності.

В якості інформаційних ресурсів, які можуть забезпечити системність і комплексність контролю діяльності центрів відповідальності можуть бути запропоновані для використання підприємствами споживчої кооперації форми внутрішньої звітності: відомість оперативного контролю витрат, відомість контролю витрат за статтями, відомість відхилення планових (бюджетних) значень витрат від фактичних, контрольна калькуляція готової продукції, відомість контролю руху матеріальних цінностей та інші, у яких повинні відображатися різні параметри підконтрольних об'єктів.

Домінуюче значення в процесі управління витратами займає внутрішній контроль собівартості продукції, яка виражає усю сукупність виробничих ресурсів у грошовій формі, що витрачені на її виробництво. Правильний розрахунок собівартості потрібен для обчислення рентабельності виробництва в цілому, а також окремих видів продукції; виявлення резервів зниження собівартості продукції; визначення ціни її продажу; прийняття обґрунтованих рішень щодо оновлення асортименту випуску продукції.

Перевірити правильність розрахунку собівартості окремих видів продукції можна з використанням контрольної калькуляції готової продукції, яка складається за статтями витрат, згрупованими у відповідні елементи (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація, інші витрати) та надає інформацію про планові, фактичні значення показників витрат і відхилення, вираховані на загальний обсяг виробництва й на одиницю продукції. Важливе контрольне значення має виділення у цьому документі колонки для зазначення причин відхилень шляхом запису коду цих причин, що дозволяє автоматизувати процеси контролю і управління відхиленнями. Використання контрольної калькуляції готової продукції для щоденного контролю витрат дасть

зможу виявляти необґрунтовані перевитрати виробничих ресурсів та встановлювати їх причини.

З метою забезпечення якості і своєчасності подання внутрішньої звітності, визначення показників оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності та доцільності проведених ними витрат на підприємстві доцільно розробити і затвердити відповідний регламентуючий документ – Положення про внутрішню (управлінську) звітність, а також зразки форм звітності та методику їх заповнення. Це допоможе впорядкувати основні показники внутрішньої звітності, відповідальних осіб за її складання і подання у визначені терміни та інші параметри, які повинні відповідати як певним загальновизнаним вимогам (достовірність, повнота, своєчасність тощо) так і прийнятим на конкретному підприємстві.

У зв'язку з цим ми не розділяємо позицію зарубіжних науковців, які вважають, що якщо формати звітності, об'єкти обліку, одиниці виміру, періодичність складання звітів обираються згідно з вимогами менеджменту, то вони можуть бути будь-якими [4, с. 12].

Раціональнішою є точка зору, що під особливим контролем повинна перебувати обмежена кількість факторів, які відіграють вирішальну роль у досягненні цілей організації того чи іншого центру відповідальності. Ці ключові показники (як правило, їх не більше п'яти) можуть змінюватися швидко та непередбачувано, здійснюючи суттєвий вплив на результати діяльності [5, с. 466].

Насамперед до показників, які можуть контролюватися управлінським персоналом відносять саме витрати підприємства і внутрішня звітність повинна мати такий формат, щоб приділяти їм першочергову увагу.

Вітчизняні науковці вважають, що внутрішня управлінська звітність, орієнтовна на стратегічний рівень управління, повинна містити набір показників, необхідних для планування, ефективної реалізації та контролю стратегії підприємства. На їх думку, спеціально сформовані звіти на основі застосування різноманітного облікового інструментарію, повинні дозволяти отримувати показники, що виступають інформаційною основою для прийняття рішень щодо здійснення вибору із наявних стратегічних альтернатив, подальшої реалізації та контролю обраної стратегії підприємства [6, с. 247, 257].

Для забезпечення систематичності та ієрархічності контролю відповідними управліннями центрального апарату системи споживчої кооперації розроблені і затверджені постановами Правління Укоопспілки форми внутрішньовідомчої звітності кооперативних підприємств (табл. 1).

Дослідники цих питань зазначають, що спеціалізована звітність забезпечує необхідною інформацією органи управління споживчих товариств, споживспілок споживчої кооперації, їх підприємств (об'єднань), інших господарюючих суб'єктів системи Центральної спілки споживчих товариств України для прийняття управлінських рішень [7, с. 384].

При поданні фінансової та статистичної звітності облспоживспілками відбувається контрольна звірка даних, наведених у ній, відповідними управліннями (об'єднаннями), відділами та службами Укоопспілки з відображенням результатів в окремій відомості з перевірки фінансової і статистичної звітності.

Ця відомість видається відповідальній особі (головному бухгалтеру) підприємства, що подає звіт, а перевіряючий проставляє у належній колонці підпис із відміткою про наявність зауважень і пропозицій або їх відсутність. Якщо до фінансової або статистичної звітності є зауваження чи пропозиції, то вони викладаються на окремих сторінках. Тобто на стадії приймання здійснюється попередній контроль показників звітності, яка надалі узагальнюється і використовується для аналізу і прийняття управлінських рішень.

Із наведених форм спеціалізованої звітності кооперативних підприємств підсумки здійснення внутрішнього контролю відображаються лише в одній із них – Звіті про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях Укоопспілки (форма № 11), яка складається щоквартально і за рік.

Таблиця 1

**Форми внутрішньовідомчої звітності підприємств і організацій споживчої кооперації України
та їх інформаційне значення для контролю***

Номер форми і вид звітності	Розробник і відповідальний за контроль показників звітності	Назва форми звітності і дата затвердження	Періодичність складання і подання	Інформаційне призначення
1-р, статистична	Управління бухгалтерського обліку, звітності та корпоративних прав	Звіт про розмежування й закріплення власності в споживчій кооперації, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 06.10.1994р. № 138	Квартальна, річна	Відображена структурна будова Укоопспілки (наявність балансових одиниць сільських, міських, районних споживчих товариств, споживспілок, Укоопспілки та їх зміни за період), чисельність членів споживчих товариств, наявність та рух коштів статутного і пайового капіталу, наявність та рух громадського майна підприємств і організацій споживчої кооперації
1-ФП, фінансова	Управління фінансової звітності, аналізу та прогнозування	Звіт про фінансові результати, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 27.12.2002р. № 419	Квартальна, річна	Наведена інформація про доходи, витрати і фінансові результати за галузями діяльності (торгівля, ресторанне господарство, заготівлі, промисловість, будівництво, транспорт та всього), власні кошти та їх розміщення, фінансовий результат за ланками діяльності (споживчі товариства, підприємства і організації споживспілок) й структуру платежів до бюджету та у позабюджетні фонди
2-ФП, фінансова	Управління фінансової звітності, аналізу та прогнозування	Звіт про витрати, пов'язані з реалізацією та управлінням у галузях діяльності, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 27.12.2002р. № 419	Квартальна, річна	Узагальнена інформація про витрати на транспортування, збут товарів, адміністративні та фінансові витрати за торговельною діяльністю, ресторанним господарством та заготівлями. Виробничі підприємства подають розшифровку витрат на виробництво хлібобулочних, ковбасних виробів, консервів, безалкогольних напоїв і мінеральної води
3-ФП, статистична	Госпрозрахункові об'єднання ринків споживчої кооперації Укоопспілки, Укоопринкторг	Звіт про результати фінансово-господарської діяльності ринків споживчої кооперації, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 15.09.2000р. № 185	Квартальна, річна	Відображена інформація про формування фінансового результату ринків як специфічного виду діяльності, пов'язаної в основному із наданням послуг. У чотирьох довідках до звіту відображається: використання коштів на поліпшення матеріально-технічної бази ринків; величина активів, зобов'язань і капіталу; кількість ринків і середньоспискова чисельність персоналу; заготівельний оборот
11, статистична	Контрольно-ревізійне управління	Звіт про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях Укоопспілки, затверджена постановою Правління Укоопспілки від 23.02.1996р. № 21	Квартальна, річна	Подана інформація про розміри втрат від нестач, крадіжок, пожеж, псування та стан відшкодування цих втрат. У довідках відображаються дані про підприємства, де зберігаються матеріальні цінності та грошові кошти, види та засоби охорони цих об'єктів, суми витрат на їх утримання, кількість випадків скоєних крадіжок та їх суми залежно від видів охорони

Продовження табл. 1

Без номера, бухгалтерська	Управління бухгалтерського обліку, звітності та корпоративних прав	Пояснювальна записка до фінансової звітності	Квартальна, річна	Наведена додаткова, але важлива інформація для здійснення контролю і прийняття управлінських рішень щодо дебіторської заборгованості, позабалансових рахунків, майна і зобов'язань підприємств, проти яких порушена справа про банкрутство, розрахунків з профспілковими організаціями, довгострокових інвестицій, укомплектованості облікових працівників та їх якісного складу, кооперативних виплат членам споживчого товариства тощо
1-кооп (споживспілка), статистична	Управління статистичної звітності, аналізу та прогнозування	Звіт про обсяги діяльності фізичних осіб-підприємців із числа членів споживчих товариств (торгівля та послуги), затверджена постановою Правління Укоопспілки від 30.11.2007р. № 385	Місячна	Наведена інформація про обсяги діяльності фізичних осіб-підприємців із числа членів споживчих товариств, що здійснюють діяльність у віддалених, гірських населених пунктах з чисельністю жителів до 500 чоловік з роздрібною торгівлі, ресторанного господарства. Накопичуються дані для організації нових форм бізнесу за цими видами діяльності
2-кооп (споживспілка), статистична	Управління статистичної звітності, аналізу та прогнозування	Звіт про обсяги діяльності фізичних осіб-підприємців із числа членів споживчих товариств (з виробництва промислової продукції), затверджена постановою Правління Укоопспілки від 30.11.2007р. № 385	місячна	Подана інформація про обсяги діяльності фізичних осіб-підприємців із числа членів споживчих товариств, що здійснюють діяльність з виробництва промислової продукції у віддалених, гірських населених пунктах з чисельністю жителів до 500 чоловік. Наводяться дані про обсяг реалізації промислової продукції у відпускних цінах і, зокрема, хлібобулочних та ковбасних виробів, безалкогольних напоїв й мінеральної води

*Складено автором на підставі [7]

Метою складання цього звіту є розкриття інформації про розміри втрат від нестач (у тому числі великих), крадіжок, пожеж, псування цінностей та стан відшкодування цих втрат. Заповнюється цей звіт за даними бухгалтерського обліку, відображеними на балансових і позабалансових рахунках. Структурно звіт складається з трьох розділів (рис. 1).

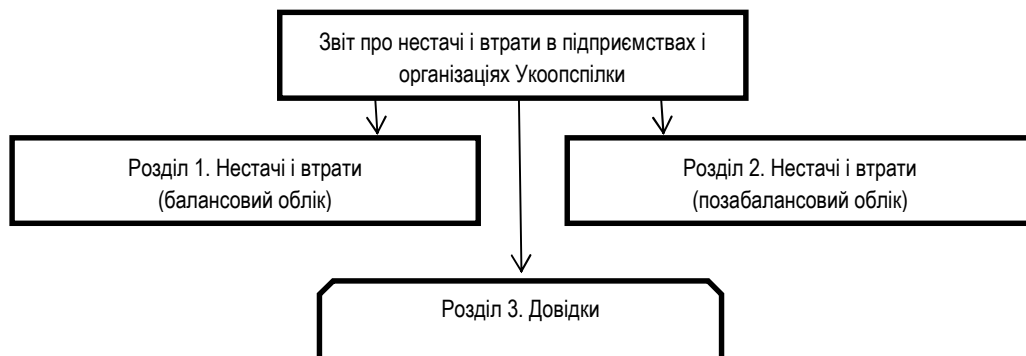


Рис. 1. Структура Звіту про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях Укоопспілки*

*Розроблено автором

Для отримання узагальненої інформації про нестачі і втрати в цілому по системі споживчої кооперації України звіт форми № 11 проходить послідовну ієрархію формування його показників: споживчі товариства і їх підприємства звітуються перед райспоживспілками (райСТ); райспоживспілки (райСТ) та їх підприємства – перед облспоживспілками; облспоживспілки, спільні та власні підприємства Укоопспілки – перед Укоопспілкою.

Інформація першого розділу дає змогу проаналізувати залишки на початок і кінець періоду й рух за звітний період (виявлено, відшкодовано, списано) сум нестач, втрат від крадіжок, пожеж та псування майна (товарів, продукції, інших матеріальних цінностей, основних засобів, грошових коштів), відображених на балансових рахунках. Важливими є також дані про кількість випадків і суми нестач й втрат віднесених на фінансові результати до прийняття рішень про конкретних винуватців (для обліку на позабалансовому рахунку) та відновлених із позабалансового обліку до складу дебіторської заборгованості після встановлення винних осіб.

З другого розділу можна почерпнути інформацію про залишки і зміни, які відбулися у складі заборгованості з нестач, втрат від крадіжок, пожеж та псування, списаної з балансу з причини, що на момент її виникнення конкретні винуватці не були встановлені. Доцільно відмітити, що дані зазначені у розділі 2, які стосуються позабалансового обліку нестач і втрат повинні відповідати інформації, наведеній за такою заборгованістю у пояснювальній записці до фінансової звітності.

У третьому розділі наводяться дані про забезпеченість кооперативних підприємств засобами охорони, суми витрат на її утримання, суми скоєних крадіжок у розрізі видів охорони та залежно від наявності охоронно-пожежної сигналізації. Інформація подається окремо за об'єктами (підприємствами), які забезпечені позавідомчою, відомчою охороною та охоронно-пожежною сигналізацією й тими, що не охороняються і не обладнані такою сигналізацією. Важливими для оцінки якості внутрішнього контролю є дані щодо кількості матеріально відповідальних осіб, які не були у відпустці більше одного та двох років, кількості інвентаризацій, що були заплановані але не проведені більше одного року.

Зокрема, Звіт про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях Укоопспілки, складений за 2014 рік, по облспоживспілці засвідчує низький рівень забезпечення її підприємств позавідомчою і відомчою охороною та охоронно-пожежною сигналізацією, що є аргументом до зростання кількості крадіжок майна.

Так, із загальної кількості об'єктів (822) лише 225 або 27,4% знаходилися під позавідомчою і відомчою охороною та були обладнані охоронно-пожежною сигналізацією. Решта ж 597 об'єктів або 72,6% від загальної їх кількості не охоронялися й не обладнані сигналізацією та іншими технічними засобами захисту. Це, з одного боку, виправдано складним фінансовим становищем більшості кооперативних підприємств, а з другого боку, наявність на кінець звітної періоду на позабалансовому обліку втрат за крадіжками у сумі 2067 тис. грн., за якими винуватці не встановлені, заставляє задуматись над пріоритетами щодо покращення цієї роботи.

Загалом, аналіз організаційної побудови споживчої кооперації України станом на 1 січня 2015 року вказує на наявність у ній 2262 споживчих товариств і районних споживспілок, які належать до 22 спілок обласного рівня.

Мережа підприємств роздрібної торгівлі (магазинів), закладів ресторанного господарства та ринків налічує 8913 об'єктів [8, с. 7-10]. Причому найбільшу питому вагу серед них займають підприємства роздрібної торгівлі (магазини) – це 6922 об'єкти або більше ніж 77% від загальної їх кількості і заклади ресторанного господарства – 1657 об'єктів або 18,6%, де зосереджені великі залишки товарних запасів та грошових коштів.

Також споживча кооперація має на ринках 835 павільйонів із 22368 торгових місць та 66340 місць на критих та відкритих столах ринків. Така велика кількість підконтрольних об'єктів вимагає вжиття дієвих заходів щодо забезпечення їх надійними засобами захисту та охорони, щоб максимально унеможливити подальші випадки нестач і втрат кооперативного майна.

Ревізійні підрозділи споживспілок за звітні періоди (квартал, рік) складають також звіти про

контрольно-ревізійну роботу, у яких відображають кількість проведених ревізій і перевірок по відношенню до загальної кількості балансових одиниць, кількість підприємств, у яких виявлені незаконні витрати, нестачі, розкрадання, інші порушення фінансової дисципліни та їх суми.

Причому ця інформація наводиться у розрізі видів порушень:

- незаконні витрати грошових і матеріальних цінностей;
- зайво нараховані суми заробітної плати за роботи і послуги;
- занижена вартість орендної плати;
- витрати, які несвоєчасно віднесені на результати діяльності тощо.

Важливе місце у цьому звіті посідають заходи, вжиті за результатами ревізій і перевірок, які дають кількісну оцінку ефективності внутрішньокооперативного контролю: суми відшкодованих і поновлених в обліку незаконних та безпідставно проведених витрат; кількість та суми справ, переданих у правоохоронні органи; кількість осіб, притягнених до дисциплінарної та матеріальної відповідальності, у тому числі звільнених із займаних посад.

Доповнює інформацію цього звіту зведений акт про кількість справ, суму заборгованості за нестачами станом на кінець звітного періоду, який складається з трьох розділів, де показуються такі дані:

- 1) справи, які не передані судово-слідчим органам (за особами, які ухиляються від слідства або повернені для доопрацювання);
- 2) справи, які знаходяться в судово-слідчих органах (прокуратурах, міліції, судах);
- 3) кількість справ і суми за виконавчими листами, у тому числі у розрізі справ, за якими проводяться стягнення і за якими стягнення припинено.

Зведений акт заборгованості за крадіжками, які знаходяться у судово-слідчих органах (прокуратурах, міліції, судах) розкриває станом на кінець звітного періоду інформацію про присуджені судом за крадіжками виконавчі листи, списані на позабалансовий облік суми крадіжок, за якими присуджені виконавчі листи і ведеться розслідування, стан розслідування крадіжок за роками виникнення.

Важливе значення для здійснення управлінського впливу на процес запобігання й погашення заборгованості має аналіз даних про крадіжки, що скоєні в системі облспоживспілки за звітний період, який подається правлінню її ревізійною комісією. У цьому звіті у розрізі райспоживспілок та власних підприємств облспоживспілки наводиться інформація про:

- скоєні за звітний період крадіжки;
- кількість крадіжок, за якими погашена заборгованість і відсоток відшкодування;
- відхилення щодо кількості і суми крадіжок у порівнянні з попереднім звітним періодом; втрати від крадіжок з розрахунку на 1 млн. товарообігу;
- відсоток втрат від крадіжок у загальній їх кількості за об'єктами, які обладнані різними видами охорони та не охороняються;
- залишок не відшкодованих крадіжок на кінець звітного періоду, у тому числі присуджених, що знаходяться на балансовому обліку і тих що обліковуються поза балансом (проводяться розшукові заходи).

Аналіз фактичних даних про крадіжки, які скоєні в системі облспоживспілки за звітний період засвідчив, що із 35 крадіжок скоєних у цьому періоді за 32 проведено відшкодування у розмірі 22%. Втрати від крадіжок становлять 800 грн. на 1 млн. товарообігу. При чому у тих об'єктах, які перебувають під позавідомчою і відомчою охороною не скоєно жодної крадіжки, лише одна – на підприємстві, обладнаному охоронно-пожежною сигналізацією, а всі решта – на об'єктах, що не охороняються.

Важливим документом у ревізійній роботі є висновок ревізійної комісії за річним звітом та заключним балансом на кінець року, який затверджується постановою правління відповідної споживспілки.

Поряд з оцінюванням загальної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства (наприклад, за бальною оцінкою – надійна, частково надійна, ненадійна або відсутність такої),

важливе значення має визначення ефективності служби внутрішнього контролю та ефективності роботи її працівників. Ефективність служби внутрішнього контролю можна оцінити за розрахунковим прибутком від її діяльності (перевищення доходів, отриманих завдяки виявленню порушень над витратами на утримання служби) і інформацію для цього частково можна віднайти у внутрішній звітності. У той же час для визначення ефективності роботи працівників контрольних підрозділів потрібної інформації тут недостатньо. Тому, на нашу думку, звітність про контрольно-ревізійну роботу доцільно було б доповнити даними про кількість запланованих і проведених контрольних заходів та кількість осіб, задіяних у них, кількість заходів, здійснених для усунення виявлених порушень тощо.

Висновки і перспективи. Отже, на основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що внутрішня звітність є важливою інформаційною складовою, яка може забезпечити ефективне проведення внутрішнього контролю. Отримання керівництвом кооперативних підприємств оперативної інформації про виконання бюджетів та характер і причини відхилень, які при цьому виникають, можливе за умови використання розроблених спеціальних форми внутрішньої звітності. Це забезпечує можливість своєчасно контролювати такі відхилення та приймати правильні рішення щодо проведення заходів регулюючого впливу.

Форми внутрішньовідомчої звітності підприємств і організацій споживчої кооперації України є достовірним джерелом даних, покликаних задовольнити інформаційні потреби користувачів, що приймають різнорівневі управлінські рішення, у тому числі у сфері внутрішнього контролю і якими є органи управління споживчих товариств, споживспілок різних рівнів, їх підприємств та інших господарюючих суб'єктів системи Укоопспілки.

Із розглянутих форм спеціалізованої звітності кооперативних підприємств підсумки здійснення внутрішнього контролю відображає Звіт про нестачі і втрати в підприємствах і організаціях Укоопспілки, який розкриває інформацію про їх розміри та стан відшкодування. Звіти про контрольно-ревізійну роботу надають дані про кількість проведених ревізій і перевірок, кількість підприємств, у яких виявлені незаконні витрати, нестачі, розкрадання, інші порушення фінансової дисципліни та їх суми, а також заходи, вжиті за результатами ревізій і перевірок, що виражають кількісну оцінку ефективності внутрішньокооперативного контролю. Разом з даними, які містяться у зведеному акті про кількість справ, суму заборгованості за нестачами станом на кінець звітного періоду та аналізом даних про крадіжки, які скоєні за звітний період ці звіти є важливою інформаційною базою для здійснення управлінського впливу на процес запобігання втратам кооперативного майна.

Подальші дослідження будуть спрямовані на вивчення факторів, критеріїв та методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю з використанням показників внутрішньої звітності.

Список використаних джерел

1. O'Sullivan M. A. Contests for corporate control: corporate governance and economic performance in the United States and Germany / M. A. O'Sullivan. – Oxford : Oxford University Press, 2001. – 352 p.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець; [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – [6-е вид.]. – Житомир : ПП "Рута", 2005. – 756 с.
3. Нашкерська Г. Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку [Текст] : монографія / Г. В. Нашкерська. – Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2009. – 426 с.
4. Суйц В. П. Управленческий учёт [Текст] : учебник / В. П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007. – 371 с.
5. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учёт [Текст] : учеб. для вузов / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономика, 2006. – 618 с.
6. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності [Текст] : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
7. Бухгалтерська фінансова звітність підприємства [Текст] : навч. посібник. / Ю. А. Верига, А. М.

Волошин. – 2-е вид., перероб. і допов. / За ред. проф. Ю. А. Вериги. – К. : ПП “Видавничий дім “Комп’ютерпрес”, 2008. – 472 с.

8. Показники господарсько-фінансової діяльності підприємств і організацій спілок споживчих товариств областей за 2014 рік [Текст] / Всеукраїнська центральна спілка споживчих товариств України (Укркоопспілка). – К., 2015. – 52 с.

Voronko Roman

Ph.D., Associate Professor, Department of Auditing, Analysis and Taxation
Lviv University of Trade and Economics
Lviv, Ukraine

E-mail: rvoronko@ukr.net

ADMINISTRATIVE REPORTING FOR INTERNAL CONTROL SYSTEM

Abstract

Introduction. One of the sources of information for the internal control is internal reporting of the enterprise that provides managers with the necessary data for management, deviations and shortcomings of financial and economic activities and creates leverage feedback effect on controlled objects. It is worthwhile to note that today, the question of the content of the internal reporting remains controversial because its content is not regulated, and the ratio of the financial and internal reporting depends on the conditions of activity of economic entities and management traditions leadership in this matter.

Methods. The following general scientific and special methods of investigation are used in the study. In particular, the abstract and logical method is applied in the theoretical grouping and theoretical formulation of conclusions; historical, empirical and observation methods are used in determining trends in the implementation of the forms of internal statements in the system of consumer cooperatives and the shortcomings in the regulatory and legal regulation of these processes; scientific generalization is used in the process of developing proposals for the use of internal reporting for rational construction of internal control system; systematic and comparative analysis to identify trends and changes concerning the internal controls and indicators that characterize its effectiveness.

Results. The article summarizes theoretical research achievements of domestic and foreign scholars concerning the role of information presented in internal accounting reports for a rational organization of internal control. It is substantiated the need for reliable display of the results in financial statements in order to evaluate the efficiency of the internal control system. Scientific substantiation of the role of internal reporting in order to create an effective system of control and determination of the effectiveness of the internal control of an enterprise and its employees, is considered in the article.

The abstract logical, historical, empirical, observation, scientific generalization, systematic and comparative analysis methods are used to identify trends in the introduction of internal reporting and its use in the control research. Internal reporting is considered as an important information resource that reflects the performance and results of operations for a company as a whole and in the context of its structural units, which is necessary for decision-making.

The paper exposes the order of grouping and filling in forms of interdepartmental reporting for enterprises and organizations of consumer cooperation in Ukraine and it explains their informational value for the purposes of control. The attention is drawn to specialized reporting forms used by cooperative enterprises, reflecting the results of internal control. It is proposed to supplement the reporting on auditing work with information revealing the number of planned and conducted audits and persons involved in them, the number of measures taken to eliminate detected violations in order to determine the efficiency of control units' employees.

Discussion. Further researches will be focused on studying the factors, criteria and methods of evaluating the effectiveness of internal control system using indicators of internal reporting.

Keywords: internal control, information support, internal reporting, management reporting, reporting forms, consumer cooperation.

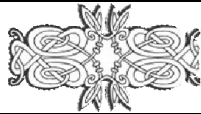
References

1. O'Sullivan, M. A. (2001). *Contests for corporate control: corporate governance and economic performance in the United States and Germany*. Oxford : Oxford University Press.
2. Butynec', F. F. (Ed.) (2005). *Buhgalters'kyj finansovij oblik* [Accounting]. Zhytomyr : PP "Ruta". [in Ukr.].

3. Nashkera, G. (2009). *Metodologija i praktyka ocinjuvannja u finansovomu obliku* [Methodology and practice of evaluation in the financial accounting]. Lviv : Vydavnychij centr LNU imeni Ivana Franka. [in Ukr.].
4. Sujc V. P. (2007). *Upravlencheskij uchjot* [Management Accounting]. Moscow : Vysshee obrazovanie. [in Rus.].
5. Ivashkevich, V. B. (2006). *Buhgalterskij upravlencheskij uchjot* [Management accounting]. Moscow : Jekonomist. [in Rus.].
6. Korjagin, M. V., & Kucik, P. O. (2016). *Problemi ta perspektivi rozvitku buhgalter's'koї zvitnosti* [Problems and prospects of development of the financial statements]. Kyiv : Interservis. [in Ukr.].
7. Veriga, Ju. A. (Ed.), & Voloshin, A. M. (2008). *Buhgalter's'ka finansova zvitnist' pidpriemstva* [The accounting financial statements]. Kyiv : PP "Vidavnychij dim "Komp'juterpres". [in Ukr.].
8. *Pokazniki gospodars'ko-finansovoї dijal'nosti pidpriemstv i organizacij spilok spozhivchih tovaristv oblastej za 2014 rik* (Ukrkoopspilka) [Indicators of financial and economic activities of enterprises and organizations, unions of consumer societies areas for 2014] (2015). Kyiv : Vseukrains'ka central'na spilka spozhivchih tovaristv Ukraїni. [in Ukr.].



ІНСТИТУТ АУДИТУ:
СУЧАСНИЙ СТАН ТА
ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ



THE INSTITUTE OF AUDIT:
CURRENT STATE AND
DEVELOPMENT PROSPECTS

УДК 657.6
JEL Classification M42

Сиротюк Ганна

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування
Львівський національний аграрний університет
м. Львів, Україна
E-mail: annasyr@ukr.net

РИНОК АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ УКРАЇНИ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Анотація

Вступ. Стан аудиторської діяльності в Україні не повною мірою відповідає вимогам сьогодення. Євроінтеграційні процеси, які відбуваються в Україні, потребують вдосконалення законодавства з аудиту, визначення шляхів вдосконалення національної системи аудиту, зміцнення його статусу і зростання значущості в умовах євроінтеграції.

Методи. В ході дослідження застосовувались загальнонаукові методи, такі як аналіз і синтез, а також методичні прийоми систематизації, узагальнення й порівняння. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод, який дав змогу дослідити генезис аудиту в системі соціально-економічних відносин, визначити напрями розвитку аудиторської діяльності в умовах євроінтеграції. Діалектичний метод розглядає всі явища і процеси у взаємозв'язку, розвитку і взаємозумовленості.

Результати. Досліджено питання удосконалення вітчизняного законодавства з аудиту та його адаптацію до Директив Європейського Союзу. Європейські підходи спрямовані на формування прозорої і суспільно підконтрольної інституціональної моделі, системи забезпечення якості аудиторських послуг та прозорість діяльності аудиторів. Вказано на доцільність створення органу суспільного нагляду, який має стати надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора, посилити довіру до діяльності аудиторів з боку громадськості. Проведено аналіз стану аудиторської діяльності в Україні. Виявлено тенденцію до зменшення як аудиторів, так і суб'єктів аудиторської діяльності та збільшення обсягу наданих ними послуг, а також зменшення питомої ваги завдань з надання впевненості та збільшення інших професійних послуг. Доведено, що розширення видів послуг, які надають аудиторські фірми, з однієї сторони є намаганням утримати клієнтів, знаходячи альтернативні джерела доходів, з іншої сторони – висока динаміка розвитку аудиторських послуг створює проблеми просування їх на ринку.

Перспективи. Подальшого дослідження потребують питання контролю якості аудиторських послуг по відношенню до суб'єктів суспільного інтересу.

Ключові слова: аудит, ринок аудиту, аудиторські послуги, аудиторська діяльність, Директива 2014/56/ ЄС, система суспільного нагляду.

Вступ. Євроінтеграційні процеси в Україні передбачають серйозні виклики, пов'язані з проведенням глибоких соціально-економічних реформ, які стосуються і аудиторської діяльності. Насамперед постає необхідність вдосконалення законодавства з аудиту до вимог законодавства Європейського Союзу, визначення шляхів вдосконалення національної системи аудиту, зміцнення

його статусу і зростання значущості в умовах євроінтеграції.

Для бізнесу аудит є одним із важливих видів послуг і набуває дедалі більшої актуальності. Щоб аудит виконував ключову роль у суспільстві, доцільно його підняти до відповідного рівня якості, забезпечити незалежність та дотримання етичних принципів. Існуюча нині система контролю якості аудиту не відповідає принципам незалежності та пріоритетності суспільних інтересів. Тому необхідно посилити правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні, які є не повноцінними через відсутність системи суспільного нагляду. В країнах ЄС та світу діяльність аудиторів регулюється незалежними регуляторами, які спонсоруються урядом, самими аудиторами та суб'єктами суспільного інтересу.

Для з'ясування невирішених питань, актуальних для формування ефективної системи організації та нормативного регулювання аудиторської діяльності, визначення перспективних цілей у розвитку аудиту важливо проаналізувати сучасний стан та зміни, що відбулися на ринку аудиторських послуг.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у розвиток аудиту в Україні та адаптації аудиту до міжнародних стандартів здійснили такі вітчизняні вчені: Н. Дорош, В. Кондратьєва, Т. Камінська, О. Петрик, С. Столярова, О. Кожушко, В. Рудницький, О. Білоцерківський, Ю. Чудновець В. Шевчук та інші.

Результати наукових досліджень вчених охоплювали питання визначення сутності аудиту та його видів, удосконалення організації та методики аудиту, втілення в практику міжнародних стандартів аудиту тощо. Проте, виникають наукові дискусії щодо спектру послуг, які надають аудиторські фірми. Подальшого вивчення потребують питання регулювання аудиторської діяльності у зв'язку зі створенням системи суспільного нагляду.

На думку Кожушко О.В. визначення кола аудиторських послуг є однією з найважливіших проблем розвитку аудиту як на теоретичному, так і практичному рівнях і пропонує переглянути затверджений АПУ Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) здійснити розподіл наведених робіт на групи сумісні та несумісні з проведенням різних типів аудиторських перевірок [6, с.887].

Водночас, аналіз сучасного стану євроінтеграційних процесів свідчить про необхідність наукового пошуку шляхів вирішення проблем у розвитку аудиторської діяльності в Україні. Перш за все, це стосується вдосконалення законодавчого забезпечення аудиторської діяльності, приведення її у відповідність до вимог Європейського Союзу та світових стандартів, створення органу суспільного нагляду.

Метою публікації є дослідження проблем щодо вдосконалення українського законодавства з аудиту та його адаптації до Директив Європейського Союзу, аналіз стану ринку аудиторських послуг в Україні та окреслення перспектив його розвитку в умовах євроінтеграції.

Методика досліджень. Для реалізації поставленої мети застосовано загальнонаукові методи, такі як аналіз і синтез, а також методичні прийоми систематизації, узагальнення й порівняння. Основою дослідження є діалектичний метод, який дав змогу дослідити генезис аудиту в системі соціально-економічних відносин, визначити напрями розвитку аудиторської діяльності в умовах євроінтеграції. Аналіз стану аудиторської діяльності було проведено за даними 2008-2015 років на основі рядів динаміки. Він дозволив встановити зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності та аудиторів і зростання обсягів наданих аудиторських послуг.

Найбільш ефективною формою подання результатів стану аудиторської діяльності є таблична. Табличний метод дозволяє замінити великий текстовий матеріал завдяки можливості проведення аналізу, допомагає у виявленні закономірностей та формулювання обґрунтованих висновків.

Результати. Ринок аудиторських послуг напряму залежить від економічної ситуації країни і в сучасних умовах диференціювався за напрямками та інтересами клієнтів. З кожним роком розширюється кількість професійних послуг аудиторів, що певною мірою відкриває нові можливості

як перед виконавцями, так і перед замовниками цих послуг.

До формування ринку аудиторських послуг в Україні необхідно використовувати європейські підходи, які спрямовані на формування прозорості і суспільно підконтрольної інституціональної моделі, системи забезпечення якості аудиторських послуг та прозорість діяльності аудиторів. Внаслідок реформи передбачається посилити вплив на інститут аудиту користувачів фінансової звітності.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» [7]. Проте, нині сформувався конфлікт норм між вітчизняним інститутом аудиту і загальноєвропейською інституціональною моделлю, визначеною в Директиві Європейського парламенту та Ради 2006/43/ЄС від 17.05.2006 «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» [2].

В нашій країні вже зроблено певні кроки на шляху до адаптації законодавства України про аудиторську діяльність до законодавства ЄС. Протягом 2015 р. було запропоновано два законопроекти про аудиторську діяльність, а саме: законопроект «Про аудиторську діяльність», зареєстрований у Верховній Раді України 03.04.2015 року за № 2534 групою народних депутатів України (оновлений 06.10.2015 року) та законопроект «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», оприлюднений на офіційному сайті Міністерства фінансів України 17.08.2015 року (оновлений 15.01.2016 року). На сьогодні жоден із законопроектів не набрав юридичної сили.

До того ж, зміни відбувались і в європейському законодавстві у сфері аудиту, а саме 16 квітня 2014 р. були прийняті поправки до Директиви Європарламенту і ради ЄС про обов'язковий аудит річної та консолідованої бухгалтерської звітності 2006/43/ЄС, а також положення про особливі вимоги до аудиту підприємств з державною участю. Врегулювання законодавства в сфері аудиту – одна з умов економічної частини Угоди про асоціацію, яку Україна та Європейський Союз підписали 27 червня 2014 р. [3].

Норми Директиви 2006/43/ЄС (зі змінами) мають бути впроваджені в нашій країні до 01.11.2017 р. Для того щоб новації відбувалися у контексті європейської інтеграції, Україна попросила підтримки в Єврокомісії та Світового банку виділити окремого експерта для допомоги в розробці законопроекту з реформи ринку аудиторських послуг.

Дані нормативні акти є базою для обов'язкового аудиту і направлені на підвищення якості аудиту шляхом протидії корупції та неправомірних змов аудиторів з управлінським персоналом, розвитку конкуренції на ринку аудиторських послуг посиленню незалежності аудитора, а також здійснення інших заходів щодо підвищення ефективності аудиту в боротьбі з шахрайством.

Згідно вимог Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) № 537 для удосконалення механізму незалежного фінансового контролю в країні планується створення органу суспільного нагляду, який повинен мати достатні для ефективного виконання своїх завдань повноваження. Крім цього, для виконання своїх завдань йому слід надати достатні людські та фінансові ресурси. Суспільний (громадський) нагляд має стати надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора, посилити довіру до діяльності аудиторів з боку громадськості. На сьогодні громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, і це завдяки браку довіри.

Нині ринок аудиту зазнає суттєвих змін, які, насамперед, пов'язані зі змінами в економіці країни. Спостерігається тенденція до зменшення як аудиторів, так і суб'єктів аудиторської діяльності, що зумовлено посиленням вимог до аудиторської професії, змінами у податковому законодавстві, підвищенням вимог до якості професійних аудиторських послуг тощо (рис. 1).

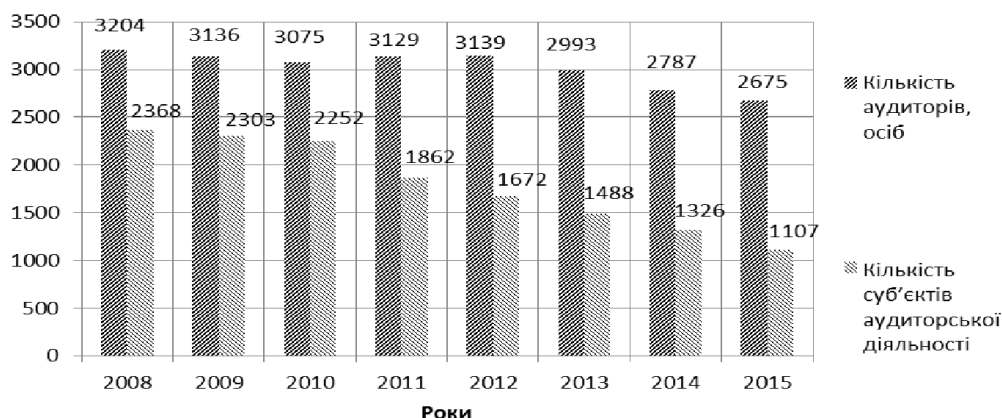


Рис. 1. Кількість аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності станом на 31 грудня*

*Джерело: опрацювання власне на основі [5]

Проте поряд зі значним зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні обсяг наданих ними послуг збільшився, особливо відчутно у 2015 р. коли обсяг доходу від наданих послуг порівняно з 2014 р. зріс на 36,3% і становив 1,8 млн. грн.

Якщо порівняти приріст середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2015 р. з 2014 р., то він зріс на 61,9 %, а з 2013 р. – 81,6 % (рис. 2).

Отже, за 2008-2015 рр. попри постійне зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, спостерігається тенденція до збільшення середнього доходу на одного такого суб'єкта. Така ситуація склалася завдяки інфляції в країні, що призвело до зростання цін на аудиторські послуги, а також завдяки зміні підходів до проведення аудиту, що також вплинуло на подорожчання послуг.

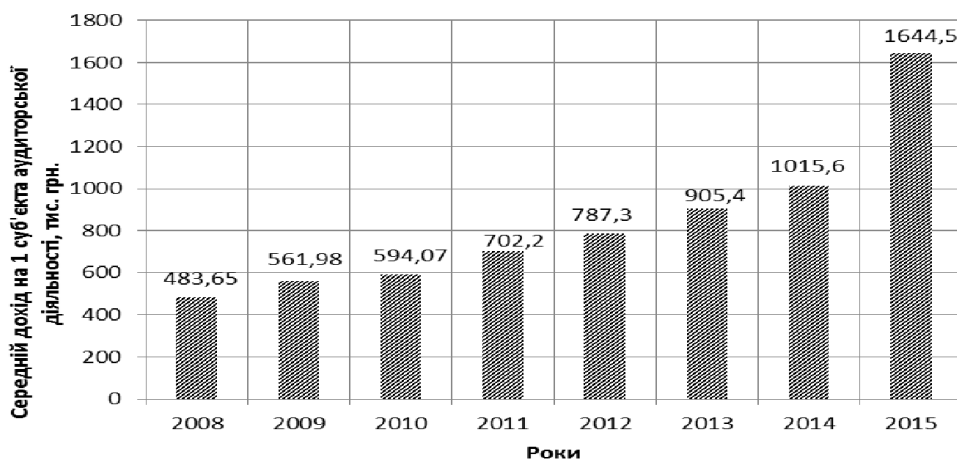


Рис. 2. Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2008 – 2015 роках без ПДВ, тис. грн.*

*Джерело: опрацювання власне на основі [5]

Структура розподілу замовлень за видами аудиторських послуг наступна: інші професійні послуги – 48,9 %; завдання з надання впевненості – 43,8 %; супутні послуги – 7,1 %; організаційне та методичне забезпечення аудиту – 0,2%.

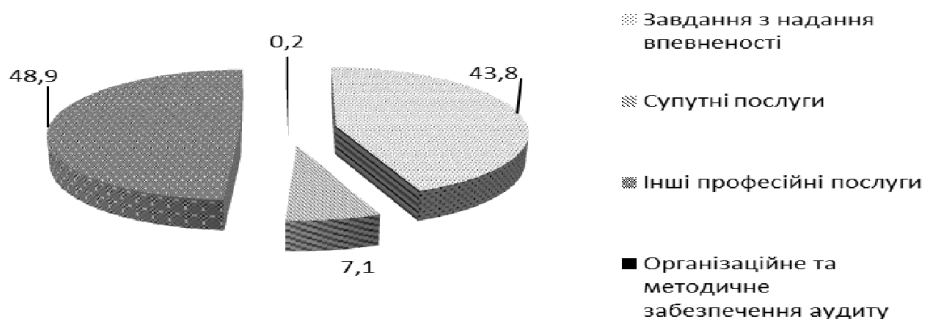


Рис. 3. Розподіл замовлень за видами послуг у 2015 р., %

*Джерело: опрацювання власне на основі [5]

Спостерігається тенденція структурних змін, а саме зменшення питомої ваги завдань з надання впевненості та збільшення інших професійних послуг (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльний аналіз розподілу замовлень за видами послуг*

Показник	Обсяг надано послуг, тис. грн.		Структура, %		Абсолютне відхилення	Темп приросту
	2008 р.	2015 р.	2008 р.	2015 р.		
Всього по Україні надано послуг	1 116 745,7	1 761 202,6	100,0	100,0	+644457	158
Завдання з надання впевненості – всього	529 586,9	771 840,1	47,4	43,8	+242253	146
Супутні послуги – всього	133 508,1	125 215,1	12,0	7,1	-8293	94
Інші професійні послуги – всього	450 509,9	861 244,7	40,3	48,9	+410735	191
Організаційне та методичне забезпечення аудиту – всього	3 140,8	2 902,7	0,3	0,2	-238	92

*Джерело: опрацювання власне на основі [5]

Для задоволення попиту користувачів, в цілях підвищення конкурентоспроможності, аудиторські фірми пропонують широкий перелік послуг, що постійно розширюється. Лише незначна кількість аудиторських фірм спеціалізується на аудиті, більшість надають супутні аудиту послуги, а саме: ведення обліку, консалтинг, бюджетування, аутсорсинг, розробка та впровадження бухгалтерського програмного забезпечення та інші. Питома вага таких послуг є найбільшою і у 2015 р. становила 48,9 %, що порівняно з 2008 р. на 8,6 % більше, а їх вартість зросла майже у 2 рази.

Докладніше зупинимось на деяких видах супутніх аудиту послуг, які на сьогодні набувають все більшого розвитку. Відносно новою послугою, яку надають аудиторські фірми потенційним інвесторам, є Due Diligence, що дозволяє об'єктивно оцінити стан справ підприємства, визначити його реальну вартість і можливі ризики для оцінки інвестиційної привабливості з метою придбання.

Основними завданнями аудитора, при наданні послуг Due Diligence, є проведення аналізу структури доходу і витрат підприємства, оцінка системи внутрішнього контролю, аналіз основних засобів, фінансових вкладень, дебіторської і кредиторської заборгованості, запасів підприємства, кредитних договорів і зобов'язань, умовних зобов'язань, повноти і достовірності обліку активів і зобов'язань.

«Due Diligence» представляє собою процедуру всебічного дослідження діяльності та бізнесу підприємства, його фінансового стану, ефективності діяльності, менеджменту, зовнішніх зв'язків, контрагентів та партнерів, потенціалу, динаміки й історії розвитку та конкуруючої позиції на ринку, підтвердження достовірності ведення обліку та звітності. Проведення такої процедури дає можливість реально оцінити ситуацію та наявність проблем в справах підприємства з метою уникнення помилок при укладанні угоди, зменшити ризик появи непередбачуваних обставин, які можуть виникнути в умовах реалізації угоди, а також переконатись, що всі ризики, пов'язані з придбанням чи злиттям не тільки не загрожують діяльності та стану «компанії-покупця», а й таке придбання принесе значну користь [4, с.19-20].

Як правило, послугу Due Diligence замовляють іноземні компанії, які інвестують гроші в економіку України, і тому обсяг таких послуг напряму залежить від рівня інвестування.

Поширеним видом послуг є аутсорсинг бухгалтерських послуг, який надійно увійшов в ділову практику бізнесу. Сюди можна віднести аутсорсинг заробітної плати і аутсорсинг бухгалтерії.

На сьогодні ще малодослідженою послугою є аутсорсинг з внутрішнього аудиту. Цей вид послуг можна розглядати як одну з послуг фінансового аутсорсингу, під яким зазвичай розуміють передачу сторонній фірмі будь-яких функцій, здійснення яких потребує прийняття рішень у галузі фінансів та оподаткування [1, с. 41].

Аутсорсинг внутрішнього аудиту має як переваги, так і недоліки. Перевагами є: професіоналізм працівників аудиторських фірм, досвід з організації перевірок, знання бізнес-процесів, оптимізація витрат на утримання внутрішнього аудитора, відсутність витрат на наймання і навчання персоналу; до недоліків належить: висока вартість, навчання, недостатній досвід, відповідальність керівництва, незалежність аудитора [8, с.329-330].

Останнім часом аудиторські фірми надають також консалтингові послуги, тобто аналіз завдань у сфері бухгалтерського, податкового й господарського законодавства з наступною розробкою й пропозицією їх практичного вирішення.

Поширеними є послуги інвестиційного консалтингу – способи залучення іноземних інвестицій шляхом виведення підприємств на світовий ринок з подальшим фінансуванням у формі додаткових емісій їх акцій, а також стратегічного консалтингу – розробка стратегії підприємства та вироблення процедур, що забезпечують оптимальне впровадження такої стратегії. Дана послуга дозволяє помітно поліпшити якісний рівень менеджменту підприємства та її інвестиційну привабливість.

Отже, аудиторські фірми все більше уваги починають приділяти іншим видам послуг, забезпечені підвищеним попитом з боку клієнтів, що в подальшому створить підґрунтя для більш тісної і плідної співпраці в традиційній сфері аудиту. Розширення видів послуг, які надають аудиторські фірми, з однієї сторони є намаганням утримати клієнтів, знаходячи альтернативні джерела доходів, з іншої сторони – висока динаміка розвитку аудиторських послуг створює проблеми просування їх на ринку.

Однією з важливих проблем є те, що Українські аудиторські фірми, у міжнародних аудиторських об'єднаннях майже не представлені. Поряд з тим на українському ринку аудиторських послуг представлена вся Топ-30 Міжнародних аудиторських мереж та асоціацій, серед яких домінує «Велика четвірка». Представники «Великої четвірки» мають істотний вплив на характер конкуренції та структуру ринку аудиторських послуг в Україні. До того ж політика Уряду спрямована на підтримання «Великої четвірки», на це вказує прийняття постанови Кабінету Міністрів від 04.06.2015 р. № 390.

Враховуючи велике суспільне значення аудиту для розвитку економіки України, державну політику щодо економічної інтеграції до Європейського співтовариства та з метою адаптації механізмів регулювання аудиторської діяльності в Україні до сучасних вимог, Аудиторська палата України рішенням АПУ від 26.05.2016 р. № 325/8 затвердила Концепцію діяльності Аудиторської палати України на 2016-2017 роки. Реалізація даної Концепції має забезпечити безперервність

функціонування системи регулювання аудиторської діяльності, укладання фундаменту нової системи регулювання та еволюційність переходу з однієї системи регулювання на іншу.

Реалізація запланованих заходів сприятиме задоволенню євроінтеграційних прагнень України та дасть змогу Аудиторській палаті України закласти надійні підвалини, що забезпечать проведення повномасштабної реформи національного законодавства у сфері аудиторської діяльності.

Висновки і перспективи. Аналіз стану аудиторської діяльності в Україні дозволив виявити значне зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності та значне зростання доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності. Спостерігається тенденція структурних змін, а саме зменшення питомої ваги завдань з надання впевненості та збільшення інших професійних послуг, які надають суб'єкти аудиторської діяльності. Відбулося укрупнення суб'єктів для здійснення аудиторської діяльності.

Виявлено, що потребує вдосконалення національне законодавство аудиторської діяльності, і приведення його у відповідність до вимог ЄС, що дозволить підвищити якість надання аудиторських послуг, покращити інвестиційний клімат, підвищити міжнародний авторитет України, а також відкрити доступ українським аудиторським фірмам на європейські ринки.

На сьогодні громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів завдяки браку довіри. Суспільний нагляд має стати надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора, посилити довіру до діяльності аудиторів з боку громадськості, що й закладено в Директивах ЄС.

Подальшого дослідження потребують питання контролю якості аудиторських послуг по відношенню до суб'єктів суспільного інтересу.

Список використаних джерел

1. Білоцерківський, О. В. Аналіз можливостей використання фінансового аутсорсингу на підприємствах України [Текст] / О. В. Білоцерківський, Ю. Ю. Чудновець // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі : проблеми теорії та практики. – 2010. – № 1(9). – С. 39-49.
2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності. [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_844 (дата звернення 05.11.16). – Назва з екрана.
3. Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів (стосується Європейського економічного простору). [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf> (дата звернення 05.11.16). – Назва з екрана.
4. Дорош, Н. І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів [Текст] / Н. І. Дорош // Економіка. – 2015. – №10 (175). – С. 17-23.
5. Звіти Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів. [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> (дата звернення 05.11.16). – Назва з екрана.
6. Кожушко, О. В. Сутність та економічний зміст аудиторських послуг [Текст] / О. В. Кожушко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 3. – С. 883-888.
7. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=3125-12> (дата звернення 05.11.16). – Назва з екрана.
8. Шевчук, В. Р. Передумови та переваги (недоліки) аутсорсингу послуг із внутрішнього аудиту [Текст] / В. Р. Шевчук, В. Є. Кондратьєва // Науковий вісник НЛТУ України. – 2015. – Вип. 25.3. – С. 325-331.

Syrotyuk Hanna

Ph.D. (Econ.), Associate Professor
Department of Accounting and Taxation
Lviv National Agrarian University
Lviv, Ukraine
E-mail: annasyr@ukr.net

MARKET OF AUDITING SERVICES OF UKRAINE: STATE AND PROSPECTS UNDER CONDITIONS OF EUROPEAN INTEGRATION

Abstract

Introduction. The conditions of auditing activity do not completely correspond to current requirements in Ukraine. European integration processes, happening in Ukraine, need improvement of legislature on audit, determination of ways as to improvement of national system of audit, strengthening of its status and rise of its importance under conditions of European integration.

Methods. The common scientific methods are used in the research process, such as analysis and synthesis, as well as methodic procedures of systematization, consolidation and comparison. Methodological base of the research is made by dialectic method, enabling studying of genesis of audit in the system of social and economic relations, determining the directions of auditing activity development under conditions of European integration. Dialectic method considers all phenomena and processes in relation, development and interconditionality.

Results. The article has studied issue of improvement of domestic legislature on audit and its adaptation to the Directives of the European Union. European approaches are focused at establishment of a transparent and socially controlled institutional model, system to secure quality of auditing services and transparency of auditors' activity. The author notes reasonability to establish bodies of social control, which have to be a reliable and necessary element of professional activity of an auditor, as well as support people's trust to the activity of auditors. We have made analysis of conditions of auditing activity in Ukraine and defined a tendency to decrease of the number of auditors and subjects of auditing activity and also increase of the amount of supplied services, as well as decrease of the share of tasks on confidence security and broaden the list of other professional services. It is proved that increase of the kinds of services, provided by auditing companies, on one hand, is caused by the attempt to keep clients, looking for alternative sources of income, on the other hand – high dynamics of development of auditing services makes problems for promoting of them at the market.

Discussion. The further research should be made in the direction of control for the quality of auditing services in relation to subjects of social interest.

Key words: audit, audit market, auditing services, auditing activity, the Directive of 2014/56/EU, system of social control.

References

1. Bilocerkiivs'kyj, O. V., Chudnovec', Yu. Yu. (2010). Analiz mozhyvostej vykorystannja finansovogo outsorjnyngu na pidpryjemstvah Ukra'i'ny [Analysis use the financial outsourcing Ukrainian enterprises]. *Economics and Management Engineering industry: problems of theory and practice*, 1, 39-49.
2. Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts. Retrieved from http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
3. Directive 2014/56 / EC of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43 / EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts (on the European Economic Area). Retrieved from <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf>.
4. Dorosh, N. I. (2015). Rozvytok audytors'koi' dijal'nosti v Ukra'i'ni v umovah jevrintegracijnyh procesiv [The development of audit activity in Ukraine for the European integration processes]. *Economy*, 10(175), 17-23.
5. Reports of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers. Retrieved from <http://zakon.nau.ua/doc/?code=3125-12>.
6. Kozhushko, O. V. (2015). Sutnist' ta ekonomichnyj zmist audytors'kyh poslug [The essence and economic content of audit services]. *Global and national economic problems*, 3, 883-888.
7. Law of Ukraine (1993). *About auditing activity*. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
8. Shevchuk, V. R., Kondrat'jeva V. Je. (2015). Peredumovy ta perevagy (nedoliky) outsorjnyngu poslug iz vnutrishn'ogo audytu [The Background and Advantages (Disadvantages) of Internal Audit Outsourcing]. *Scientific Bulletin of National Forestry University of Ukraine*, 25.3, 325-331.



Відомості про авторів

Воронко Роман, к.е.н., доцент кафедри аудиту, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів, Україна, **E-mail:** rvoronko@ukr.net

Герасименко Тамара, к.е.н., доцент кафедри аудиту, аналізу та оподаткування, Директор Інституту економіки та фінансів, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів, Україна, **E-mail:** gtoa@meta.ua

Ilyin Valeriy, Dr.Sc. (Econ.), Associate Professor, State Economy and Technology University of Transport, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** villin2015@gmail.com

Ніпіаліді Ольга, к.е.н., доцент кафедри фінансів суб'єктів господарювання і страхування, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** nipiialidi@mail.ru

Пугаченко Ольга, к.е.н., доцент кафедри аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна, **E-mail:** pugachenko_olga@mail.ru

Пушкар Михайло, д.е.н., професор, професор кафедри аудиту ревізії та аналізу, Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна, **E-mail:** m.s.pushkar@tneu.edu.ua

Пчелинська Ганна, старший викладач кафедри обліку і оподаткування, Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля, м. Северодонецьк, Україна, **E-mail:** pchelinska@yandex.ru

Рудницька Олена, аспірант кафедри бухгалтерського обліку, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів, Україна, **E-mail:** tsrud@bigmir.net

Сиротюк Ганна, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування, Львівський національний аграрний університет, м. Львів, Україна, **E-mail:** annasyr@ukr.net

Slobodian Mariya, Master's degree student, State Economy and Technology University of Transport, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** maha20092009@gmail.com

Фоміна Тетяна, к.е.н., доцент кафедри аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна, **E-mail:** fomina4002@yandex.ru

Information about the authors

Voronko Roman, Ph.D., Associate Professor, Вузфкеьте of Auditing, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv, Ukraine, **E-mail:** rvoronko@ukr.net

Gerasymenko Tamara, Ph.D. (Econ.), Assistant Professor, Department of Audit, Analysis and Taxation, Head of the Institute of Economics and Finance, Lviv University of Trade and Economics, Lviv, Ukraine, **E-mail:** gtoa@meta.ua

Ilyin Valeriy, Dr.Sc. (Econ.), Associate Professor, State Economy and Technology University of Transport, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** villin2015@gmail.com

Nipialidi Olha, Ph.D. (Econ.), Associate Professor, Department of Finance of business entities and insurance, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** nipialidi@mail.ru

Pugachenko Olga, Ph.D., Associate Professor, Department of Auditing and Taxation, Kirovograd National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine, **E-mail:** pugachenko_olga@mail.ru

Pushkar Mykhailo, Dr.Sc. (Econ.), Professor, Department of Audit, Control and Analysis, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** m.s.pushkar@tneu.edu.ua

Pchelynska Hanna, Senior Instructor, Department of Accounting and Taxation, Volodymyr Dahl East Ukrainian National University, Severodonetsk, Ukraine, **E-mail:** pchelinska@yandex.ru

Rudnyzka Olena, PhD Student, Department of accounting, Lviv Trade and Economic University, Lviv, Ukraine, **E-mail:** tsrud@bigmir.net

Syrotyuk Hanna, Ph.D. (Econ.), Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Lviv National Agrarian University, Lviv, Ukraine, **E-mail:** annasyr@ukr.net

Slobodian Mariya, Master's degree student, State Economy and Technology University of Transport, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** maha20092009@gmail.com

Fomina Tatiana, Ph.D., Assistant Professor, Department of Auditing and Taxation, Kirovograd National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine, **E-mail:** fomina4002@yandex.ru

Науково-практичне видання

Scientific-practical edition

**ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

**THE INSTITUTE OF ACCOUNTING,
CONTROL AND ANALYSIS IN THE
GLOBALIZATION CIRCUMSTANCES**

Міжнародний науковий журнал

International scientific journal

Випуск 3. 2016

Issue 3. 2016

Підписано до друку 07.11.2016 р.
Формат 70х100 1/16. Гарнітура Arial.
Папір офсетний. Друк офсетний. Зам. 11/2016.
Умовн. друк. арк. 8,25. Тираж 100.

Віддруковано з готових діапозитивів
в СМП «ТАЙП» вул. Чернівецька, 44 б,
м. Тернопіль, Україна, 46000
тел. +38 0352 527500; +38 0352 522616

Signed for printing 11.07.2016 p.
Format 70x100 1/16. Type Arial.
Offset paper. Printing offset. Order. 11/2016.
Cond. print. sheets. 8,25. Copies 100.

Printed:
Tajp, joint small enterprise, Chernivetska St., 44b,
Ternopil, Ukraine, 46000,
tel. +38 0352 527500; +38 0352 522616