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 3-4

2017

ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Міжнародний науковий журнал

Заснований у 2013 році
Виходить до 4 разів на рік

Випуск 3-4. 2017

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., професор (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)

Схвалено Вченої радою ПДАТУ
(протокол № 7 від 14.12.2017 р.)

Свідоцтво про державну реєстрацію
друкованого ЗМІ
КВ № 21662-1562Р 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 2016 – 55,33), MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), РІНЦ, 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 «Накуовий 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»,2017
© Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017

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 3-4

2017

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 3-4. 2017

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.), Professor (Ukraine)

Associate Editor:
Valeriy Zhuk – Dr.Sc., Professor of Accounting (Ukraine)

Executive Editor:
Nataliia Semenyshena – Ph.D., Assoc.Prof. (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 Gąsior – Dr.hab. (Poland)
Vasyl Derii – Dr.Sc. (Econ.), Professor (Ukraine)
Boyan Durankev – Ph.D., 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 – Ph.D., Professor (Ukraine)
Zaneta Simanaviciene – Dr.Sc. (Econ.) Professor (Lithuania)
Marko Timchev – Ph.D., 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 by Academic Council of SAEUP (protocol # 7 from 12.14.2017)

State registration КВ № 21662-1562Р reissued 08.18.2015.

The journal included in the list of scientific professional editions of Ukraine by economic sciences (order by MES ofUkraine #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 2016 – 55,33), MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), РІНЦ, 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: ijournal.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», 2017
© The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances, 2017

З М І С Т

Актуальна тема

Пушкар Михайло
НАУКОВИЙ АПАРАТ ДЛЯ РОЗРОБКИ ТЕОРІЇ КОНТРОЛЮ 7-20

Інституційні засади впровадження міжнародних стандартів обліку

Бугай Надія
АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК СЕГМЕНТ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: НЕОБХІДНІСТЬ СУЧАСНОСТІ ТА МІЖНАРОДНІ ОРІЄНТИРИ 21-29

Проблеми організації обліку суб'єктів господарювання

Бучко Наталія
ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ПОСЛУГ ПРОКАТУ: СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ 30-36

Кузьма Христина
ПЕРВИННИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ КОМІСІЙНОЇ ТОРГІВЛІ 37-43

Озеран Алла, Коваль Лариса
ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПІДРОЗДІЛАМИ, ВІДКРИТИМИ ЗА МЕЖАМИ МИТНОЇ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ 44-50

Пугаченко Ольга
СТРАХОВІ РЕЗЕРВИ: ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ, ОБЛІК, ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ 51-63

Трачова Дар`я
РОЛЬ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ В ДОСЯГНЕННІ МЕТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 64-71

Цятковська Олена
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БОДС 72-79

Юрченко Тетяна
ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ 80-94

Аналітичне забезпечення діяльності бізнесу

Заросило Аркадій
МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ 95-104

Чайка Тетяна
ВПЛИВ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ І МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА РЕЛЕВАНТНІСТЬ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА 105-115

Системи контролю

Баранюк Юрій
ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗАСАД ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ 116-129

Звітність: національні особливості та міжнародний досвід

Куцик Петро
АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ У СИСТЕМІ ДІАГНОСТИКИ ПІДПРИЄМСТВА 130-138

Ларікова Тетяна
ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ 139-147

Відомості про авторів 148-149

CONTENT

Actual theme

Mykhailo Pushkar
SCIENTIFIC APPARATUS FOR CONTROL THEORY DEVELOPMENT 7-20

Institutional framework of the introduction of international accounting standards

Nadia Bugay
AUDIT EFFICIENCY AS A SEGMENT OF PUBLIC FINANCIAL CONTROL: THE PRESENT TIME NECESSITY AND INTERNATIONAL FEATURE 21-29

Problems of accounting of business entities

Natalia Buchko
MODERN TRENDS OF DOCUMENTARY REGISTRATION OF RENT SERVICES 30-36

Khrystyna Kuzma
PRIMARY ACCOUNTING AT COMMISSION TRADE ENTERPRISES 37-43

Alla Ozeran, Larysa Koval
ENTERPRISE ACCOUNTING ON OPERATIONS OF ENTERPRISE UNITS OUTSIDE THE CUSTOM TERRITORY OF UKRAINE 44-50

Olha Puhachenko
PROCEDURE FOR THE FORMATION, ACCOUNTING AND INTERNAL INSURANCE RESERVE CONTROL 51-63

Dariia Trachova
THE ROLE OF AMORTIZATIONAL POLICY IN ACHIEVING THE ACCOUNTING GOALS 64-71

Olena Tsiatkovska
THE CHARACTERISTICS OF INCOME AND EXPENCES ACCOUNTINGBY PUBLIC SECTOR ENTITIES 72-79

Tetiana Yurchenko
ACCOUNTING SUPPORT IN QUALITY MANAGEMENT OF AGRICULTURAL LAND 80-94

Analytical maintenance of business activity

Arkady Zarosylo
METHODICAL APPROACHES TO ANALYSIS INCOME AND EXPENDITURE BY BUDGET FUNDS MANAGERS 95-104

Tetiana Chaika
INFLUENCE OF CONCEPTUAL FRAMEWORK AND METHOD OF FINANCIAL REPORTING ON ANALYSIS RELEVANCE OF ENTERPRISE PROFIT 105-115

Control systems

Yurii Baraniuk
INSTITUTIONAL FRAMEWORK OF STATE FINANCIAL CONTROL 116-129

Reporting: national characteristics and international experience

Petro Kutsyk
ANALYTICAL INTEGRATED INSTRUMENTATION IN THE DIAGNOSTIC SYSTEM OF THE ENTERPRISE 130-138

Tatiana Larikova
SPECIAL ASPECTS OF EQUITY CAPITAL REPORT COMPILATION BY BUDGET FUNDS MANAGERS 139-147

Information about the authors 148-149

АКТУАЛЬНА ТЕМА **ACTUAL THEME**

УДК 657.6:334
JEL Classification M 420

Пушкар Михайло
д.е.н., професор,
кафедра аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільський національний економічний університет
Тернопіль, Україна
E–mail: mspushkar@gmail.com

НАУКОВИЙ АПАРАТ ДЛЯ РОЗРОБКИ ТЕОРІЇ КОНТРОЛЮ

Анотація

Вступ. *Сучасний стан контролю не можна назвати таким, що впливає на практичну організацію контролю на макро і мікро рівнях управління економікою внаслідок суттєвого відставання теорії науки від практичних потреб. Відсутність розвинутої теорії породжує хаос контрольної діяльності в державі і деструктивні процеси в економічних сферах країни і бізнесу. Слабкість контролю провокує корупцію та безвідповідальність персоналу за наслідки прийнятих рішень.*

Методи *досліджень проблем розробки сучасної теорії контролю ґрунтуються на загальних, економічних та спеціальних засобах пізнання тенденцій і закономірностей розвитку наукознавства, філософії пізнання, історії, соціології, методології, досягнень різних наук, які можна запозичити для інтелектуалізації контрольного процесу. Пізнання неможливе без діалектичного способу мислення, що вимагає врахування специфіки роботи контрольних працівників та її розкриття в теорії контролю.*

Результати *досліджень проблем теорії контрольних наук свідчать про надзвичайно низький інтелектуальний рівень наукового узагальнення контрольного процесу, який призваний підняти практику на вищий рівень. Недосконала система обліку дає надто мало інформації для контролю, що робить його неефективним. Контроль задовольняється тим набором економічних показників, які генерує «бухгалтерський» облік, і тому констатує лише правильність виконаної роботи обліковим апаратом замість ього, щоб вивчати ефективність процесів господарювання й управління.*

Перспективи *розвитку контролю автор вбачає у створенні такої теорії, яка ґрунтується на принципах теорії пізнання, що передбачає абсолютно нові підходи до світосприйняття такої категорії як контроль, структура його системи, функцій, завдань, мети, методології та інших елементів. Без наукової концепції підготовки кадрів для контрольних служб, формування їх світобачення та створення ефективної системи контролю досягти належного рівня якості виконання контрольних функцій досить проблематично.*

Ключові слова*: контроль, система, облік, види обліку, наука, теорія пізнання, управління, перспективи розвитку.*

Вступ.

Контроль настільки складне поняття з точки зору науки, що його зміст до нашого часу так і не визначено на більш – менш задовільному рівні, хоча на рівні буденного мислення ним, як явищем для повсякденного вжитку, користуються усі підприємства і всі люди без виключення на буденному рівні мислення. Неможливо уявити будь – яку сферу людської діяльності поза процесом контролю, особливо фахівців, що професійно займається управлінською справою.

Менеджери здійснюють свою роботу на основі загального циклу управління, який формально складається з взаємозалежних блоків – планування, організації, мотивації і контролю. Якщо перші три блоки загального циклу управління детально описані в теорії менеджменту та успішно застосовуються у практичній діяльності, то контроль висвітлено досить фрагментарно і поверхово. Це виглядає дивним, зважаючи на те, що контроль притаманний людям ще з доцивілізаційного періоду розвитку історії – періоду дикості та варварства. Виникає питання, чому за всю історію людства контроль, як складова менеджменту, не має розвинутої теорії або концепції?

Справа у тому, що пізнавальна діяльність і формування наукових знань може відбуватися в різних формах:

– асиміляції наявної інформації про предмет, коли зростає обсяг знань без суттєвого перегляду базових емпіричних положень, які носять донауковий характер;

– доповнення вихідних теорій, концепцій, наукових узагальнень новими елементами як результат досліджень та глибшого пізнання законів реального світу.

Форма доповнення пізнавальної діяльності новими елементами носить назву зміни «парадигми», того взірця, шаблону, кліше, який характеризує науку в моменти її революції, а творцями революції стають науковці внаслідок творчих можливостей їх пізнавальної діяльності. Такий підхід повинен бути засобом конструктивного творення структури теорії контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Аналіз публікацій і досліджень свідчить про те, що коло авторів з теорії досить обмежене, хоча з методики проведення контролю таких публікацій величезна кількість. Перша публікація присвячена теорії контролю з'явилися в1974 р., автором якої був Кочерін Є. А. [1], а пізніше опубліковані роботи Відяпіна В. Г. [2], Білухи М. Т. [3], Шевчука В. О. [4], Ярошенка С. П. [5], Виговська Н. Г. [6], Редченка К. І. [7], Пушкар М. С. [8; 19], та значна кількість інших авторів, які розкривали окремі аспекти теорії. Аналіз проблем теорії науки та їх вирішення, творче відношення до проектно – конструктивного пізнання може дати новий матеріал для розвитку науки і практики. На жаль, у багатьох публікаціях наводиться проста констатація відомої інформації щодо окремих часткових питань контрольного процесу і до цього часу контроль залишається в науковому сенсі аморфним знанням, що коментує дані недосконалої системи обліку на основі застосування окремих контрольних процедур виконавців, засвоєних на досвіді без належного теоретичного узагальнення.

Мета.

Мета дослідження покликана привернути увагу науковців до незадовільного стану контролю та організувати дискусію щодо створення розвинутої теорії, здатної підняти рівень контрольної діяльності в країні на якісно новий рівень.

Результати.

Науковець повинен виступати активною силою по відношенню до об'єкта дослідження – контролю, розкриваючи його сутність, а об'єкт розглядати як постійно змінюваний елемент пізнання. Діалектика вчить, що зміни відбуваються не лише в арсеналі пізнавальних засобів науковця, а й в об'єкті дослідження, а тому в науці потрібно бачити взаємозв'язок і взаємодію суб'єкта з об'єктом враховувати зміни економічного середовища та фактори, що їх обумовлюють. Видозміни в об'єктах вимагають від суб'єкта уточнення вихідних принципів, норм, засобів, програм дослідження контрольної діяльності. Сучасна економічна наука досить широко використовує системний метод дослідження. У філософському сенсі будь-які економічні системи штучно створюються людьми для вирішення практичних завдань.

Спрощене розуміння контрольної діяльності науковцями, які досліджують проблеми контролю, зводиться до шаблону, коли їх публікації ґрунтуються, у більшості випадків, на окремих емпіричних прикладах, проте пасивне споглядання того, як виконує свою роботу практик і

описування дій «ревізора», виключає критичне мислення та узагальнення на теоретичному рівні.

Дослідження проблем теорії контролю потрібно здійснювати на основі теорії пізнання і системного підходу. Загальна теорія систем нараховує вісім рівнів, кожний з яких характеризує стан і поведінку систем в таких аспектах [9, с. 50-51]:

– лінгвістичному (символьному, за допомогою мови та понять науки);
– теоретико – множинному (виділення у системі окремих підсистем);
– абстрактно – логічному (виділення систем і підсистем та їх властивостей з допомогою інтелекту людини);
– топологічному (класифікація систем та вивчення особливостей їх функціонування);
– логіко – математичному (математичне вираження поведінки систем);
– теоретико – інформаційному (властивості систем та підсистем генерувати різноманітну інформацію);
– динамічному (зміна структури, функцій, елементів систем);
– евристичному (відкриття властивостей систем на підсвідомому рівні на основі минулого досвіду).

Теоретичним базисом систем виступає кібернетика (грец. kibernetike – мистецтво управління) – наука про найбільш загальні закономірності отримання даних та їх трансформування в інформацію, а також управління в системах. Сутність кібернетики полягає в обміні інформацією між системами, якими управляють і системами, які управляють. Обмін відбувається за допомогою каналу зворотного зв'язку, коли інформація надходить в систему управління.. для оцінки ситуацій та регулювання діяльності виробничих систем. Кібернетика опирається на системні дослідження, в яких центральним поняттям є об'єкт, взаємодія і середовище:

– об'єкт – стійке у часі й обмежене у просторі утворення, що знаходиться у відносинах з іншими об'єктами, як єдине ціле чи елемент системи; взаємодія – концептуально безперервний процес взаємообумовлених зв'язків між елементами системи та середовища із системою, що свідчить про трансформацію параметрів об'єкта і середовища внаслідок руху та змін матеріального світу;
– середовище – множина об'єктів, зв'язків, відношень між ними, які впливають на систему та її елементи.

Ці елементи створюють систему контролю, метою якої є відстеження параметрів роботи підприємства у відповідності до його стратегічної мети та виявлення факторів впливу середовища і системи управління на отриманий фактичний результат. Система використовують як кібернетичну модель поведінки об'єкта дослідження, яка впливає на такі важливі напрями науки, як системотехніка, аналіз систем і системні моделі в економічних науках, у тому числі й контролі. Без застосування кібернетичного підходу неможливо досліджувати процес становлення і розвитку контролю, як науки, оскільки теорія також є системою, яка призначена для організації практичних дій при відстеженні тих процесів, які відбуваються у фінансовій та господарській діяльності підприємства.

Однією із складових науки є методологія пізнання, яку представники контрольних наук часто трактують в досить спрощеному варіанті, коли зводять цю складну філософську категорію до набору окремих методів. Таке розуміння методології є метафізичним, в ньому відсутній науковий підхід до теорії, що генетично пов'язано з емпіричним етапом розвитку науки. Проте, емпіричний рівень досліджень показує зв'язок з практичною діяльністю, а теоретичний рівень – з теорією пізнання, зокрема з гносеологією, сутність якої полягає в тому, що вона тотожна поняттю теорії, яка вивчає взаємовідношення суб'єкта і об'єкта у процесі пізнавальної діяльності, відношення знання до дійсності, критерії достовірності та істинності знань, можливості пізнання світу.

До проблематики гносеології (теорії пізнання) відносять [10]:

– співвідношення змісту і форми;
– співвідношення свідомості та матерії;

– співвідношення матеріального та ідеального;
– співвідношення суттєвого і логічного;
– проблема відображення речей, явищ і процесів;
– критерії достовірності знань;
– форми пізнання;
– інші питання функціонування пізнавального апарату людини з точки зору загальнофілософських підходів.

Процес пізнання людини ґрунтується на законах суспільного розвитку і обумовлений практикою процесу відображення та відтворення в людському мисленні реальної дійсності. Набуті знання використовують у практичній діяльності, тому справедливим є твердження, що критерієм істини виступає практика. Звичайно, коли говорять про істину, то акцент роблять на слові «практика», що гіпертрофує її роль у пізнанні. Сама по собі практика відображає лише результат використання набутих раніше знань і не може слугувати базою для отримання нових знань. Враховуючи потенційні можливості мислення людини наука здатна за допомогою понять, суджень, гіпотез, концепцій, теорій, зміни парадигм активно впливати на освоєння світу з постійно зростаючою глибиною. Мозок людини розвивається не лише, як фізіологічний апарат мислення, а й під впливом суспільного розвитку та наукового освоєння оточуючого світу [11; 12].

Зрозуміло, що наука не може розвиватися без дієвого апарату пізнання, який постійно ускладнюється, що вимагає від науковців його освоєння та використання у дослідженнях. Проте, у багатьох випадках публікації авторів з теорії контролю не проясняють сутності явищ і процесів контрольної діяльності на підприємці через термінологічну плутанину, коли в одні і ті ж поняття науки вкладають різний смисл. У зв'язку з цим важливою проблемою теорії стає створення термінологічної системи наукового знання. З цієї проблеми опублікована стаття В. Рача, О. Россошанської та О. Медведєвої у журналі «Науковий світ» [13, с. 13-16], в якій наведено сутнісно – явищну пірамідальну модель термінологічної системи та виділено три рівні організації наукового знання.

Перший рівень методологічний – розкриває контроль у двох аспектах:

– сутністно – явищному, що пізнається одночасно мисленням (пізнається сутність науки про контроль) та органами відчуття людини (пізнається явище контролю) та характеризує:

✓ перспективу розвитку науки (альтернативи майбутньої парадигми);

✓ існуючу парадигму (стійке бачення науки як системи філософських світоглядних положень досліджуваного явища, що визначає вибір проблем, напрямів наукового пошуку, методів та інструментів пізнання для розв'язання проблем);

✓ теорію (систему теоретичних положень, які у межах парадигми формалізують сутнісні (мисленні) закономірності функціонування і змін в об'єктах реальної дійсності);

✓ методологію (у межах теорії розкриває філософські та світоглядні положення на основі принципів, методів та інструментарію пізнавальної, освітньої й прагматичної діяльності шляхом узагальнення фактів, тенденцій, закономірностей і законів, що описують явища об'єктивного світу);

– чисто сутнісному, що ґрунтується на мисленнєвих конструкціях науки:

✓ розробці термінологічного словника науки про контроль;

✓ уточнення загальноприйнятих і нових понять і дефініцій науки про контроль; використовуваних переважною більшістю наукового співтовариства на сучасному етапі розвитку економічної теорії;

✓ формулюванні дефініцій, аксіом, теорем, гіпотез про явища і процеси контрольної діяльності, як системи для відстеження поведінки підприємства і досягнення мети управління;

✓ розробці концепції, яка заміщає теорію науки до того часу, поки не буде сформована розвинута теорія.

Другий рівень – методовизначальний, який деталізує положення контролю першого рівня пізнання через використання різних методів пізнання (використання емпіричних методів, правил,

усунення протиріч тощо), які характеризують контроль, як явище та формулювання тенденцій, закономірностей, умовиводів при розгляді контролю, як сутності.

Третій рівень методичний – описує контроль, як явище, з використання класифікацій та моделей функціонування, та, як сутність, що розкриває зв'язки, відношення між елементами науки, взаємодію з іншими системами тощо. Отже, критерії науковості потрібно наводити не в хаотичному стані елементів науки, що притаманно сучасним працям з теорії контролю а в їх упорядкуванні та взаємозв'язках.

Явище характеризує зовнішні ознаки контролю, які можна визначити на емпіричному (донауковому) рівні за допомогою органів відчуття, тому в теорії контролю використовують таку термінологію, що розкриває зміст перспектив розвитку, парадигми, методології, теорії, методів, правил, протиріч, моделей, класифікацій тощо, а сутність – глибинні характеристики процесу пізнання, що ґрунтуються на мисленнєвому рівні узагальнення змісту контролю, основ науки, єдності властивостей і відношень між термінами, поняттями, дефініціями, аксіомами, теоремами, гіпотезами, концепціями, законами, закономірностями, зв'язками та відношеннями між елементами знання. Такий підхід до наукового пошуку досить раціональний, оскільки полегшує взаєморозуміння між науковцями різних спеціальностей, та сприяє взаємозв'язкам між окремими науками та їх взаємозбагаченню.

Мислення людини здійснюється в різних формах, які відображаються у теорії пізнання за допомогою таких процесів як:

– відчуття через органи людини безпосередньо (зір, слух, запах, смак, дотик);
– сприйняття (вплив реального світу на органи відчуття);
– вимірювання та оцінювання фактів (визначення характеристик – довжини, маси, обсягу та ін.);
– уява (створення цілісного образу предмета через органи відчуття);
– вивчення факторів впливу на контроль (елементи дійсності – події, дані, явища, процеси в їх розвитку, взаємодії, переходах, відношеннях, вимірах, перетвореннях тощо);
– спостереження за фактами (система моніторингу, обліку, контролю, ревізії, аудиту та ін.);
– фіксування змін (наслідок руху і взаємодії між об'єктами пізнання, порушення стійкості, перехід кількості в нову якість тощо).

Пізнання спрямовується мисленням людини на практичне перетворення природи і суспільства, тому практична діяльність та пізнання розвиваються як два взаємообумовлені і взаємодоповнюючі моменти освоєння світу. Хоча відчуття людини й відіграють роль первинної ланки пізнання речей, явищ, процесів, але вони знаходяться на рівні досвіду, що дозволяє пізнати об'єкти реальності, як явище, що дає безпосередню інформацію про розмір, колір, масу, геометрію, твердість та інші характеристики.

Проте, такої інформації недостатньо для орієнтації у реальному світі, тому процес пізнання поглиблюється за допомогою мислення людини, яке дозволяє розкрити сутність, дати уяву про те, що являють самі по собі ті чи інші речі, явища і процеси, в чому їх відмінність від інших подібних об'єктів, які зміни в їх характеристиках відбуваються за різних обставин, як вони відносяться до нашої свідомості і мислення, як їх існування залежить від сутності та інші глибинні питання буття. Сутність пізнають через абстрактні поняття на основі свідомості та мислення, яке здатне створювати теорії починаючи з чуттєвого і закінчуючи раціональним рівнем пізнання з фіксуванням етапів його розвитку.

Процес пізнання переходить від зовнішньої констатації та описування явища до його пояснення (розкриття причин і основ), що становить сутність спостережуваних фактів. Сутність може бути розкрита тоді, коли стають відомими причини виникнення і розвитку контролю, створена його аналогова модель функціонування та визначена мета системи, зрозуміла практична користь (інформація, що надходить у систему та реакція на неї з боку користувачів). Контроль, як явище, означає пізнання його зовнішніх ознак на рівні окремого підприємства (макрорівні), а як сутність –

пізнання абстрактної внутрішньої конструкції контролю, як складової системи управління, та її елементів, взаємозв'язків, алгоритмів на макрорівні [14, с. 252].

Система передбачає також наявність суб'єкта, який організовує систематичне спостереження за поведінкою елементів системи у її функціонуванні й розвитку та підтриманні робочого стану з метою досягнення тієї мети, яку визначено для неї.

Будь-яка система для свого існування вимагає певних зовнішніх умов, що робить її відкритою, і, в той же час, стійкою, оскільки її розвиток спрямовується закладеною в ній програмою самозбереження. Чим ширша така програма й чим вона рухливіша, тим більше у неї можливостей відшукувати необхідні умови для існування і відтворення зовнішніх умов. Якщо коло умов для самозбереження і відтворення системи широке і різноманітне, то вихідна програма створює лише передумови подальшої орієнтованої діяльності. Вихідна програма функціонування системи дає лише відправні контури, загальні передумови поведінки, в межах яких можливе вирішення таких завдань, які виникають на основі створення образу наявної ситуації щодо ідеального плану дій. Отже, вихідна лінія прогресу щодо форм активності науковця полягає у зростанні можливостей поведінки (мова йде про інтелектуальну свободу та розширення об'єктів дослідження), а не обмеження набором жорстко заданих автоматично виконуваних алгоритмів.

Розробка теорії вимагає розширення поля досліджень об'єктів у часі й просторі, використання існуючих і потенційно можливих форм і методів контролю, в тому числі запозичених з інших наук, визначення більшого числа факторів впливу на діяльність підприємства, посилення інтелектуального рівня контрольної системи.

З історичних джерел розвитку будь-яких наук відомо, що в основі їх змісту і структури було покладено потреби практики і лише через певний період, нерідко досить тривалий, формувалася теорія, яка осмислювала процеси формування знань та їх застосування на практиці. Наука повинна висвітлювати шлях для практики і зв своєю сутністю виробляти і прирощувати знання .

Аналіз рівня знань спеціалістів у галузі контролю, судячи з навчальної та наукової літератури, свідчить про його низький інтелектуальний і педагогічний потенціал, що можна пояснити такими причинами [8, с. 122-124]:

– прив'язкою контролю лише до однієї з підсистем облікової системи, а саме до фінансового обліку, коли до цього часу фінансовий контроль, майже виключно був зосереджений на підтвердженні тих чи інших фактів на рахунках обліку з точки зору їх арифметичної, логічної та правової основи відображення, що, в принципі, є хибним уявленням про функціонування як системи обліку, так і системи контролю. Облікова і контрольна системи різні за метою, концепцією, методами, інструментарієм досліджень та призначенням цих наукових напрямів економічної науки;

– відірваністю від потреб менеджменту, який здійснює загальний цикл управління, в тому числі й контроль, а тому облік повинен підпорядковуватися менеджменту підприємства, виконуючи сервісну функцію з підготовки необхідної для нього інформації. Облік у системі менеджменту виконує спеціалізовану сервісну функцію, яка полягає в тому, що він на основі принципу зворотного зв'язку дає інформацію про фактичний стан господарської діяльності для порівняння його з прогнозованим та здійснення коригування діяльності у випадку відхилень від передбачуваного стану об'єктів планування обліку працівниками системи управління. Облік виконує роль каналу зворотного зв'язку за допомогою відображення у символьній (знаковій) формі повідомлень про рух ресурсів, протікання процесів господарської діяльності, використання капіталу, формування фінансових результатів, стану взаємозв'язків підприємства з іншими підприємствами, отримання розгорнутої інформації про життєдіяльність, рівень ділової активності підприємства тощо;

– зміст контрольної діяльності визначається більше формою, процедурами й алгоритмами ніж структурою та складністю об'єктів перевірки, які вимагають нових, нетрадиційних методів збору й обробки даних та отримання інформації, зокрема, економічно-математичних і статистичних методів аналізу з метою виявлення закономірностей поведінки тих чи інших об'єктів, явищ і процесів підприємства;

– контроль часто розуміють як засіб покарання перетворюючи його в самоціль, в той час, коли він повинен виступати частиною системи регулювання господарської діяльності (виявлення відхилень від установлених правил, принципів і застосування превентивних заходів з попередження неефективної діяльності персоналу);

– в цілому низьким рівнем професійної підготовки персоналу контрольних органів, які недостатньо обізнані з досягненнями в галузі методології пізнання, сучасними методами контролю і знаннями основ менеджменту, що породжує обмеженість та стереотипи проведення контрольних процедур, які не враховують специфіки об'єктів перевірки;

– недостатнім розвитком навчальної й методичної бази для підвищення кваліфікації фахівців з контролю (обмаль наукової літератури з контролю – монографій, статей у наукових журналах, недостатньо конференцій з наукової тематики, відсутність спеціалізованого журналу з контрольних наук, недостатня мережа навчальних закладів з підготовки та підвищення кваліфікації кадрів);

– слабким взаємозв'язком контролю з іншими науками (плануванням, менеджментом, маркетингом, аналізом, математикою, прогнозуванням, психологією, інформаційною наукою тощо).

Контроль є вродженою функцією людини, яку пов'язують з свідомістю і здатністю мислити, оцінювати ситуації та пристосовуватися до змін оточуючого середовища. Для орієнтації у реальному світі необхідно постійно отримувати через органи відчуття сигнали від об'єктів (речей, явищ і процесів) та за допомогою аналізу їх поведінки у просторово –часовому вимірі можна робити висновки про властивості, тенденції, причино – наслідкові зв'язки та коригувати дії людей у відповідності до отриманої інформації.

Контроль господарської діяльності передбачає організацію за певним планом спостереження на регулярній основі певного набору показників економічної та фінансової діяльності, фіксування відхилень фактичних значень показників від бажаного їх стану, виявлення причино – наслідкових змін, застосування активних дій щодо усунення негативних та закріплення позитивних факторів впливу на результати роботи, коригування діяльності персоналу менеджерами підприємства.

Контроль спрямовують не стільки на оцінку дій підлеглих менеджерами щодо порушення регламентів виконання робіт чи нормативних вимог до них та покарання винних, скільки на вияснення впливу на діяльність окремих виконавців та структурних підрозділів підприємства глибинних, суттєвих факторів об'єктивного характеру.

До контролю за діями персоналу ставлять такі вимоги [15, с. 383]:

– здійснювати оцінку діяльності персоналу на основі контрольних показників;

– враховувати індивідуальні і психологічні особливості працівників;

– дотриматись суб'єктами управління законності, встановлених регламентів і правил роботи;

– надавати вичерпну інформацію тим, кого перевіряють;

– досягти дієвості контролю, що передбачає не лише з'ясування стану об'єкта перевірки, а й допомогу підлеглим;

– враховувати принцип зворотного зв'язку, що передбачає отримання інформації від підлеглих;

– врахувати потреби підлеглих та стимулювати їх позитивну мотивацію до праці;

– здійснювати безперервний і регулярний контроль;

– зосереджувати увагу не лише на минулому, а й на майбутньому стані бізнесу;

– організувати самоконтроль суб'єктів перевірки (контроль емоцій, етикет, культура спілкування з підлеглими);

– допускати правомірний ризик щодо виконання роботи підлеглиит у складних ситуаціях;

– інші фактори (освіта контролюючого персоналу, досвід роботи, креативність, ерудиція, знання теорії контролю тощо).

Дотримання вказаних вимог до контролю дозволяє досягати бажаного рівня якості роботи контрольних працівників, але, як свідчить практика, рівень якості працівників контрольних служб поки що не задовольняє систему управління.

Зацикленість авторів навчальної літератури на стереотипних питаннях класифікації об'єктів, суб'єктів, видів контролю та методів перевірки збіднює проблематику контролю, що обумовлює відставання не тільки від сучасного рівня науки, а й від досягнень тридцятирічної давності, коли досвід контрольної діяльності було узагальнено й систематизовано в книзі «Енциклопедія сучасного управління» [16, с. 148], проте ці ідеї в повній мірі не знайшли втілення в життя до цього часу.

У практичній діяльності контрольну функцію доцільно здійснювати не за єдиною загальною абстрактною методологією, яку часто декларують науковці замість теорії, як інтелектуальної системи, а залежно від ієрархії управління починаючи з нижчого в напрямі до середнього і вищого рівнів менеджменту.

Нижчий рівень управління пов'язують з відстеженням менеджерами технологічних операцій за стадіями кругообігу капіталу – постачання ресурсів (відстежують логістичні, трансакційні, інформаційні та інші операції в розрізі матеріально відповідальних осіб та структурних підрозділів підприємства), виробництво продукції (аналіз витрат в різних ракурсах – за елементами, статтями, центрами витрат, сферами відповідальності, змінами, бригадами – за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм витрат ресурсів та нормативів часу, витрат на устаткування, організацію та управління, якість продукції тощо), збут (логістичні витрати, ціноутворення, просування продукції на ринок, маркетингові та збутові витрати за нормами, відхиленнями від норм і зміною норм).

Менеджери середнього рівня управління відстежують показники фінансової діяльності для чого використовують підготовлені економічними службами зведені місячні та квартальні звіти підприємства і його структурних підрозділів про роботу. Контроль роботи відповідальних за результат діяльності осіб вимагає детального аналізу використання факторів виробництва, зв'язків з постачальниками і покупцями, кон'юктури ринку, ціноутворення, тенденцій у попиті на продукцію тощо.

Вищий рівень управління пов'язують із здійсненням директоратом підприємства контролю з питань стратегії розвитку підприємства, окремих зон господарювання, впровадження інновацій, оновлення асортименту продукції, реагування бізнесу на нові тенденції в технології, техніці, організації виробництва, організаційній структурі управління та інших складових господарської діяльності.

В актах ревізії доцільно виділяти спеціальний розділ з контролю якості менеджменту за ієрархічними рівнями. Якщо для середнього рівня управління існуючі облікові системи дають певний обсяг інформації (хоча і недостатній в умовах ринку з точки зору можливостей отримання будь – якого обсягу даних для роботи менеджерів за допомогою комп'ютерної техніки), то для нижчого, де відбуваються основні події господарської діяльності, а також для вищого рівня управління, який зобов'язаний передбачати події на тривалу перспективу, як правило, інформації недостатньо або взагалі немає. То про який контроль можна говорити за такої ситуації? Зрозуміло, що інформація фінансового обліку обмежена і стосується історії господарювання, нехай і найновішої (за минулий квартал), тому контроль (внутрішній і зовнішній) вимушено зводиться до його ретроспективного виду, що порушує логіку управління, для якого важливо знати не стільки події минулого, скільки тих, що відбуваються в реальному часі і прогнозуються на майбутнє. Превентивний контроль менеджерів нижчого рівня за відсутності нормативного методу обліку витрат практично неможливо здійснити, а перспективний аналіз діяльності підприємства позбавлений всякого сенсу, оскільки стратегічний облік поки що в Україні є екзотичними видами інформаційних підсистем, які впроваджені на досить обмеженій кількості підприємств, як правило, великих.

Отже, головною умовою формування науки про контроль стає вирішення проблеми створення розвинутої інформаційної системи на новій теоретичній базі, яка здатна давати повний обсяг інформації у просторовому та часовому вимірах, що дозволяє всебічно характеризувати

господарську діяльність, яка відбулася у минулому періоді (фінансовий облік), відбувається в реальному часі (управлінський облік) та діяльність, що очікується у перспективі на основі стратегічного обліку.

Контроль спрямовують на фінансову й бюджетну сферу, операції з виконання робіт у технологічному процесі, взаємовідносини підприємства з дебіторами і кредиторами, ефективність використання ресурсів і процесів. Інформаційні ресурси щодо цих видів робіт формує система обліку, яка включає три підсистеми: фінансового, управлінського і стратегічного обліку.

Система контролю повинна впливати на систему обліку в такому напрямі, щоб можна було одержати інформацію про такі об'єкти:

– технологію виробництва (виявлення вузьких місць, факторів впливу, відхилення, причини, наслідки, заходи попередження);

– якість праці персоналу (продуктивність, використання робочого часу, проблеми зайнятості, оплата праці, стимулювання);

– реалізацію завдань, етапів, напрямів стратегічних програм, бюджетів (план, факт, відхилення, причини, фактори впливу, проблеми різного характеру);

– обсяг залучених фактори виробництва та процкс їх раціональне використання;

– ефективність окремих процесів (постачання, виробництво, збут, інвестування);

– дотримання законодавства та внутрішніх регламентів (наказів, інструкцій, розпоряджень, що стосуються господарської та фінансової діяльності);

– рівень дотримання параметрів фінансової та господарської діяльності (норми, нормативи, звіти, економічні показники, динаміка показників).

Якість контролю залежить від інформаційних ресурсів, які отримують за допомогою інформаційних технологій за наперед визначеним обсягом первинних даних та їх трансформації в інформаційні ресурси. При цьому з невеликого обсягу вхідних даних можна отримати безмежний обсяг вихідної інформації. Наприклад, за допомогою сканера і штрих кодів на товари, можна отримати дані в такому розрізі:

– назва проданого товару (кількість, сума, походження товару, сорт та інші дані);

– час продажу (сума та кількість продажу за годину, до 12 години, до 16 години);

– відділ (секція, група товарів, сума, кількість продажу);

– найбільші платежі за день (кількість покупців, сума, назва товарів);

– в який час і в яких відділах найбільша виручка та багато іншої інформації, яка дає уяву про підприємство та його роботу в реальному часі.

Нами наведено лише незначну кількість показників, які можна отримати для аналізу й контролю продажу навіть у дрібних роздрібних магазинах, не говорячи про великі, що було неможливим раніше і що не роблять до цього часу бухгалтери, хоча є технічна можливість організувати облік будь-чого в реальному часі, тому цінну інформацію менеджери не використовують на практиці для контролю внутрішнього і зовнішнього середовища і пошуку резервів нарощування обсягу продажу.

Архаїчність системи обліку, яка зберігає свої риси до цього часу, неминуче тягне за собою примітивні форми, види і методи контролю, що позначається негативно на результатах діяльності і ефективності роботи бухгалтерського і контрольного апарату. Відсталість систем обліку й контролю від запитів системи управління обумовлено соціологією знання, яка завжди відстає у своєму розвитку від потреб суспільства [17].

Особливу роль в управлінні і контролі діяльності підприємства відіграє людський капітал, який не знаходить відображення в системах обліку й контролю та в розрахунках ефективності роботи. Це стосується соціальної інформації (кадри, освітній та кваліфікаційний склад, навчання кадрів і підвищення кваліфікації, оплата праці, диференціація оплати між категоріями працюючих, мотивація та стимулювання праці, продуктивність праці, конфлікти, витрати робочого часу на випуск продукції, соціальні пільги, житлові умови, соціальний пакет, тендерна політика та інші) [18,

с. 182-189].

Розширення інформаційних ресурсів не є самоціллю, а засобом досягнення творчого елементу в роботі менеджерів, зменшення рутинної частини роботи на користь творчості, що означає підвищення рівня інтелектуалізації персоналу та обґрунтованості рішень працівниками управління.

Суспільство в подальшому все в більшій мірі буде орієнтуватися на інтелектуалізацію праці, особливо управлінського апарату, сферу наукових досліджень, формування знань підприємства та кожного працівника з тим, щоб перейти до найновішого технологічного укладу, що формується на основі нано-, фемто- і пікотехнологій (масштаб мікросвіту відповідно 10^{-9}, 10^{-12}, 10^{-15} метра).

На жаль, в Україні частка технологічного укладу з використанням високих технологій надзвичайно низька, що є наслідком низького рівня підготовки сучасних фахівців з позицій майбутніх вимог до персоналу в постіндустріальному суспільстві.

Тенденції світової економіки свідчать про те, що підприємство, як частина економіки країни, розвиваються у напрямі від простих структур організації та функціонування до складних і надскладних, а тому контроль не повинен зациклюватися лише на перевірці тих подій, що зафіксовані в первинних документах підприємства, а зосереджуватися на відстеженні подій, тенденцій, закономірностей розвитку економіки на конкуруючих підприємствах, галузях, окремих кластерах, регіонах, державі в цілому. Моніторинг та контроль технологічних зрушень, подолання розривів між досягненнями науки і недосконалою практикою підприємств дозволяє отримати великий обсяг інформації з допомогою сучасних інформаційних технологій.

Обліковій та контрольній службам потрібно було років 30 тому перейти до сучасних методів збору даних і обробки інформації зробивши стрибок від відсталих технологій, які відбивають рівень розвитку економіки феодалізму, до нових, дійсно заснованих на можливостях сучасної науки й техніки, що дасть можливість економити ресурси, давати споживачу продукцію, яка відповідає світовому рівню, отримувати конкурентні переваги на внутрішньому і зовнішньому ринках, увійти в число розвинутих країн світу.

Без контролю, як засобу отримання інформації про стан об'єкту (не важливо чи це речі, явища і процеси) у відповідності до його бажаного стану та виявлення змін і факторів впливу на ці об'єкти, неможливе існування практичної діяльності в її цілеспрямованому розвитку та бажаних змінах на перспективу [18, с. 75-120].

Науку про контроль потрібно розуміти як механізм впливу на господарську діяльність суспільства в напрямі її удосконалення на основі врахування економічних законів, тенденцій розвитку бізнесу та задоволення потреб населення при мінімальних витратах і максимальній економічній та соціальній віддачі.

На сучасному етапі розвитку суспільства контроль є мистецтвом, оскільки його наукова концепція знаходиться в стадії формування, а науковий апарат являє собою компендіум поглядів окремих авторів на ті чи інші практичні дії з контрольної діяльності.

Висновки і перспективи.

Для переходу контролю із стадії мистецтва, в якій він перебуває зараз, до стадії науки, необхідні певні умов:

– посилення філософських основ у формуванні теорії контролю, як бази пізнання сутності економічного буття та мислення людини. Потрібно трактувати явища і процеси не як окремі сутності, а в їх діалектичній єдності. Буття означає загальну категорію для позначення реально існуючого світу та його складових, а мислення – здатність відображати цю реальність у свідомості людини. У той же час мислення людини породжується буттям. Мислення та буття, як здатність відображення об'єктів реального світу, взаємопов'язані практикою, що означає реальне перетворення дійсності на основі певного ідеального (мисленнєвого) плану в позитивний результат такого перетворення, що є свідченням істинності мислення, яке складає зміст цього ідеального

плану. Мислення, пізнання, свідомість та ідеальне виступають як елементи більш широкого цілого, яке називають наукою, що обслуговує практичну матеріальну діяльність [17, с. 106].

– наука і практика активно взаємодіють виступаючи відносно окремими складовими буття, які мають свої власні структури. Теорія (наука) дає ідеальне уявлення про функціонування системи контролю, що виконує корисні функції у практичній діяльності людей, а практика на емпіричному рівні узагальнює досвід діяльності надаючи інформацію для уточнення й розвитку теорії. Контроль, як практична діяльність, існує з прадавніх часів, але теорія до цього часу не розроблена. Щоб перетворити практику контролю (мистецтво) в науку, потрібно зайнятися теорією;

– наука про контроль являє собою ідеальний план пізнання реальності (контрольного середовища), призначеного для організації раціональної практичної роботи на основі пізнавальних норм і засобів, що позитивно впливає на результати фінансової і господарської діяльності бізнесу. На певному етапі розвитку практики формується наука, яка відокремлюється від безпосередньої практичної діяльності та отримує статус відносно незалежного і самостійного виду духовного виробництва. Наука про контроль є системою, що включає такі елементи, як мета, засоби пізнання середовища, закономірності формування знань про предмет, об'єкти, суб'єкти, методи та інструменти дослідження поведінки об'єктів контролю, умови, які визначають структуру науки тощо. Потрібно формувати теорію науки не лише за дисциплінарним, а й за проблемним принципом, що вимагає синтезування знань різних галузей науки;

– в теорії контролю потрібно розвивати принцип логічної аргументації, як однієї з норм наукового мислення. Аргументація теорії науки постійно змінюється внаслідок ускладнення господарської діяльності, розвитку науково-технічного прогресу, зрілості самої науки та розвитку її окремих елементів. Не може бути теорії контролю застиглої у часі. По мірі наростання в ній нових елементів та відмирання старих формується нова парадигма, адекватна новим реаліям економічної політики;

– наука, як форма теоретичної пізнання, з'являється тоді, коли знання у вигляді практично зафіксованих закономірностей, алгоритмів роботи, схем, методів не просто закріплюють у вигляді ідеальних планів практичної діяльності (правила, інструкції, технологія виконання дій), а стають предметом спеціалізованої діяльності (виділення структурних відділів контролю на регулярній основі). Наука не просто оперує поняттями (абстракції, закони, зв'язки, відношення між ними), а безпосередньо впливає на практику. Спеціалізована діяльність пов'язується з формуванням і розвитком понятійного апарату, який відрізняється від понять звичайного побутового рівня мислення;

– наука пов'язана з виробництвом «ідей», що вимагає активного пошуку і виділення спеціальних механізмів усвідомлення, нормування, прогнозування та управління дослідженнями в предметній галузі. Теоретична свідомість застосовує спеціальні словесно – дискурсивні процедури і виробляє загальноприйняті аргументовані «значення», які протилежні аморфним уявленням і «поглядам» буденної свідомості. Для перетворення сучасної парадигми контролю з «рецептурного» на «системно – теоретичне» знання, потрібні не міркування окремих авторів щодо включення в теорію тих чи інших окремих елементів науки (часто без будь – якої аргументації), а розроблені ними певні теоретичні моделі з поясненням їх функціонування;

– теорія ґрунтується на принципах доведення та конструктивізму, які сприяють виявленню та оцінці різних альтернатив, обґрунтувань, можливостей руху думки та вибору найбільш доцільних та перспективних з них. Наука може розвиватися на законах діалектики (рух, зміни, протиріччя, переходи, перетворення, прогрес, взаємодія елементів, боротьба старого і нового, гнучкість, адаптивність тощо), застосування категорійного апарату (форма і зміст, аналіз та синтез, індукція і дедукція, явище і сутність, кількість і міра та інші), ідей, гіпотез, концепцій, принципів, методології, методики, процедур, алгоритмів, правил та іншого інструментарію, що дозволяє розробляти теоретичні пізнавальні норми і заходи, які стають актуальними для практики;

– наука оперує «ідеальними» об'єктами, які не зводяться до звичайних «земних». Ідеальні

об'єкти створюються мисленням, абстракціями, вони опосередковані певними передумовами філософсько-методологічного характеру. Разом з тим теорія асимілює та осмислює в науковій картині бачення предмету науки емпіричний матеріал, який служить механізмом зворотного зв'язку теорії з практикою і практики з теорією. Саме такий принцип розвитку науки повинні використовувати дослідники проблем контролю;

– теорія контролю повинна враховувати інституційну роль науки, яка полягає в розширенні достовірного знання на основі підтверджених і логічно узгоджених тверджень, що виражають існування певних регулярностей у суспільному житті. У якості компонентів етосу (сукупності етичних орієнтирів) сучасної науки звичайно беруть чотири набори інституційних імперативів: універсалізм, всезагальність, незаінтересованість та організований скептицизм . До цих імперативів додають ще оригінальність, інтелектуальну скромність, незалежність, емоційність, нейтральність та неупередженість;

– розвинута теорія контролю повинна базуватися на сучасних принципах комплексності досліджень на основі історичного, соціологічного, економічного, екологічного, етичного, системного, структурного, кібернетичного та інших підходів і використання досягнень інших наук (принцип міжпредметних зв'язків).

– теорія контролю повинна розвиватися разом з новою теорією обліку, як сервісною системою, що генерує різноманітну інформацію щодо внутрішнього і зовнішнього середовищ бізнесу і дає можливість контролювати явища і поцеси фінансової та господарської діяльності у просторовому і часовому вимірах.

Обговорення проблем теорії контролю не тільки назріло в нашій країні, а й перезріло, оскільки в економічній сфері відбуваються деструктивні процеси – крадіжки бюджетних коштів у непомірно великих розмрах, незаконне привласнення майна, рейдерство, хаос у ціноутворенні, необґрунтованість тарифів тощо, які є наслідком нікчемності існуючої системи контролю, що загрожує економічній безпеці та існуванню держави.

Список використаних джерел

1. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. Москва : Экономика, 1974. 216 с.

2. Видяпин В.Г., Барсукова И.В. Теория финансово-хозяйственного контроля. Москва : МИНХ, 1988. 166 с.

3. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. Київ : ПП «Влад і Влада», 1996. 320 с.

4. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : монографія. Київ : КДТЕУ, 1998. 371 с.

5. Ярошенко С.П., Пінькас Г.І., Кобичева О.С. Теоретичні і методологічні основи контролю : монографія. Суми : ВТД «Університетська книга», 2007. 251 с.

6. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 532 с.

7. Редченко К.І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством : монографія. Львів : ЛКА, 2011. 360 с.

8. Пушкар М. С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 140 с.

9. Старіш О. Г. Системологія. Київ : ЦНЛ, 2005. С. 50-51.

10. Малкей М. Наука и социология знания: пер. с англ. А.Л. Великовича, послесл. к.ф.н. В.Г. Юдина. Москва : Прогресс, 1983. 253с.

11. Кун Т. Структура научных революций ; пер. с англ. И.З. Налетова. Москва : АСТ, 2009. 310 с.

12. Могилевский В.Д. Методология систем: вербальный поход / Отдел. экон. РАН; науч. ред. совет изд-ва «Экономика». Москва : ОАО Издательство «Экономика», 1999. С. 19. (системные проблемы России).

13. Рач В., Расошанська О., Медведєва О. Побудова термінологічної системи організації наукового. Пізнання. *Науковий світ*. 2011. № 4. С. 13-16

14. Философский словарь. Под. ред. М.М. Розенталя. изд. 3-е. Москва : Политиздат, 1972.

15. Орбан-Лембрик Л.Е. Психологія управління. Київ : Академвидав, 2003. 508 с.

16. Фалмер Роберт М. Энциклопедия современного управления в пяти томах. Том IV. Контроль как функция управления ; пер. с анг. ; общая ред. к.э.н. Х.А. Бекова, Н.П. Володиной. Москва : ВИПКэнерго, 1992.

17. Швырев В.С. Научное знание как деятельность. Москва : Политиздат, 1984. 232 с.

18. Пушкар М.С. Анатомія бізнесу в інформаційному полі підприємства: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2017. 212 с.

19. Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Ідеальна система облвку: концепція, архітектура, інформація: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2011. 336 с.

Статтю отримано: 20.10.2017 / Рецензування 25.11.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Mykhailo Pushkar
Dr.Sc. (in Economics), Professor
Department of audit, control and analysis
Ternopil National Economic University
Ternopil, Ukraine
E-mail: mspushkar@gmail.com

SCIENTIFIC APPARATUS FOR CONTROL THEORY DEVELOPMENT

Abstact

Introduction*. The current control can't effectively influence the practical organization of macro and micro levels of economic management due to significant gap between the theory and practical needs. The lack of a well-developed theory generates chaos in control activities in the country and destructive processes in the economic sectors of the country and business. Lax control provokes corruption and irresponsibility of the personnel for the implication of decisions.*

Methods. *Research methods of modern control theory are based on general, economic and special learning techniques of trends and patterns of science study development, philosophy, history, sociology, methodology, achievements in different sciences that can be adopted for intellectualization of control process. Cognition is impossible without dialectical thinking that takes into consideration the specific nature of control employees work and its disclosure in the theory of control. The performance of control functions is quite problematic without scientific concepts of controlling staff training, shape of their worldview and creation of effective system of control.*

Results. *The results of the research study on the theory of control demonstrate extremely low intellectual level of scientific generalization of control process that is aimed to elevate to higher standards. Imperfections in accounting system provide little information for the control and make it ineffective. Control is limited by the set of economic indicators that generates accounting. That is why it only determines the validity of operation instead of studying the effectiveness of management and control processes.*

Discussion. *The author suggests that the control development perspective considers the creation of such a theory, which is based on the principles of learning theory that provides a completely new approach to perception of such categories as control, structure of its system, functions, tasks, goals, the methodology and other items.*

Keywords. *control, system of accounting, accounting, science, theory of knowledge, management, development perspectives.*

References

1. Kocheryn, E.A. (1974). *Kontrol' v sisteme upravlenija socialisticheskim proizvodstvom Voprosy teorii i praktiki* [Control in the system of management of socialist production. Questions of theory and practice]. Moskow : Jekonomyka. [in Rus.]

2. Vydiapyn, V.H., & Barsukova, Y.V. (1988). *Teoryia fynansovo-khoziaistvennoho kontrolia* [Theory of financial and economic control]. Moskow : MYNKh. [in Rus.]

3. Bilukha, M.T. (1996). *Teoriia finansovo-hospodarskoho kontroliu i audytu* [Theory of financial and economic control and audit]. Kyiv : PP «Vlad i Vlada». [in Ukranian]

4. Shevchuk, V.O. (1998). *Kontrol hospodarskykh system v suspilstvi z perekhidnoiu ekonomikoiu (problemy teorii, orhanizatsii, metodolohii): monohrafiia* [Control of economic systems in a society with a transitional economy (problems of theory, organization, methodology): monograph]. Kyiv : KDTEU. [in Ukranian]

5. Yaroshenko, S.P., Pinkas, H.I., & Kobycheva, O.S. (2007). *Teoretychni i metodolohichni osnovy kontroliu :*

monohrafiia [Theoretical and methodological basis of control: monograph]. Sumy : VTD «Universytetska knyha».[in Ukranian]

6. Vyhovska, N.H. (2008). *Hospodarskyi kontrol v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia* : monohrafiia [Economic control in Ukraine: theory, methodology, organization: monograph]. Zhytomyr : ZhDTU. [in Ukranian]

7. Redchenko, K.I. (2011). *Kontrol i audyt na stratehichnomu rivni upravlinnia pidpryiemstvom* : monohrafiia [Control and audit at the strategic level of enterprise management: monograph]. Lviv : LKA. [in Ukranian]

8. Pushkar, M. S. (2011). *Teoriia piznannia u rozvytku nauky pro kontrol: monohrafiia* [Theory of knowledge in the development of the science of control: monograph]. Ternopil : Kart-blansh. [in Ukranian]

9. Starish, O. H. (2005). *Systemolohiia* [Systemology]. Kyiv : TsNL. [in Rus.]

10. Malkei, M. (1983). *Nauka y sotsyolohyia znanyia: per. s anhl. A.L. Velykovycha* [Science and the sociology of knowledge (A.L. Velykovych, Transl.)]. Moskow : Prohress. [in Rus.]

11. Kun, T. (2009). *Struktura nauchnyh revoljucij perev. Naletov Y.Z.* [Structure of scientific revolutions (O.F. Naletova, Transl)]. Moskow : AST. [in Rus.]

12. Mohylevskyi, V.D. (1999). *Metodologija sistem: verbal'nyj podhod* [Methodology of systems: a verbal approach]. Moskow : Jekonomika. [in Rus.]

13. Rach, V., Rasoshanska, O., & Medvedieva, O. (2011). Pobudova terminolohichnoi systemy orhanizatsii naukovoho piznannia [The construction of the terminological system of organization of scientific knowledge]. *Naukovyi svit, 4,* 13-16. [in Ukranian]

14. Rozental, M.M. (Ed.) (1972). *Fylosofskyi slovar*. yzd. 3-e [Philosophical dictionary]. Moskow : Polytyzdat, 1972. [in Rus.]

15. Orban-Lembryk, L.E. (2003). *Psykholohiia upravlinnia* [Psychology of management]. Kyiv : Akademvydav. [in Ukranian]

16. Falmer, Robert M. (1992). Kontrol kak funktsyia upravlenyia. This is a chapter [Control as a function of management. In Bekov, Kh.A., & Volodyna, N.P. (Eds.), Encyclopedia of modern management in five volumes]. Moskow : VIPKjenergo. [in Rus.]

17. Shvyrev, V.S. (1984). *Nauchnoe znanye kak deiatelnost [Scientific knowledge as an activity]*. Moskow : Polytyzdat. [in Rus.]

18. Pushkar, M.S. (2007). *Anatomiia biznesu v informatsiinomu poli pidpryiemstva: monohrafiia* [Anatomy of business in the information field of the enterprise: monograph]. Ternopil : Kart-blansh. [in Ukranian]

19. Pushkar, M.S., & Chumachenko, M.H. (2011). *Idealna systema oblvku: kontseptsiia, arkhitektura, informatsiia: monohrafiia* [Ideal system of the field: concept, architecture, information: monograph]. Ternopil : Kart-blansh. [in Ukranian]

Received: 10.20.2017 / Review 11.25.2017 / Accepted 12.14.2017

ІНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ

INSTITUTIONAL FRAMEWORK OF THE INTRODUCTION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

УДК 336.1
JEL Classification M42

Бугай Надія
к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту
ДВНЗ "Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана"
Київ, Україна
E-mail: super.bsv2011@ukr.net

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК СЕГМЕНТ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: НЕОБХІДНІСТЬ СУЧАСНОСТІ ТА МІЖНАРОДНІ ОРІЄНТИРИ

Анотація

Вступ. *Державний фінансовий контроль, відіграючи істотну роль у забезпеченні функціонування держави, одночасно може кваліфікуватися як функція соціального управління й правового регулювання. Наприклад, одна з основних функцій державного управління – створення та підтримка ефективної фінансової системи і, відповідно, адекватної системи фінансового контролю, зокрема, її сегменту – аудиту ефективності.*

Методи. *Методологія дослідження включає узагальнення наукових джерел, що висвітлюють сучасний стан системи державного фінансового контролю взагалі і, як її складової – функціонування аудиту ефективності в Україні, зокрема; розкриття найважливіших і гострих проблем, визначення шляхів, спрямованих на підвищення ефективності та перспективності цієї сфери діяльності із використанням таких методів та методичних прийомів, як історичний та системний підходи, оцінка, документування, розрахунково-аналітичний метод, узагальнення результатів.*

Результати. *У статті наведено аналіз основних аспектів та завдань аудиту ефективності, спрямованого на розробку успішної фінансової тактики та стратегії для ефективного розподілення та використання державних коштів. Висвітлено основні проблемні питання теоретичного і практичного характеру. Визначено необхідні заходи та шляхи їх вирішення, спрямовані на перспективи розвитку та підвищення ефективності результатів самого процесу функціонування аудиту ефективності.*

Перспективи. *Система державного фінансового контролю вимагає проведення подальших досліджень з позиції комплексного вивчення теорії, методики та організації, усунення незавершеності в питаннях формування правової бази системи державного фінансового контролю взагалі і, зокрема, функціонування такого сегменту контролю, як аудит ефективності. Все це спонукає до пошуку альтернативних напрямів, визначення та застосування необхідних заходів, які б сприяли вирішенню проблемних питань, котрі, дещо, наполегливо продовжують своє існування в сфері державного контролю.*

Ключові слова: *система державного фінансового контролю; аудит ефективності; економічність; результативність; державні кошти.*

Вступ.

Наявність фінансового контролю об'єктивно обумовлено тим, що фінансам, як економічній категорії, властиві не лише розподільна, але й контрольна функція. Тому ефективний і діючий фінансовий контроль є необхідною умовою сильної влади, найважливішим фактором державного будівництва.

Вітчизняний досвід показує, що значні втрати економіки відбуваються, найчастіше, через не зовсім високу фінансову, податкову та бюджетну системи. Таким чином, необхідне подальше впровадження ефективного контролю, що і є умовою сильної держави. Очевидно, що традиційний державний контроль спрямований на дотримання цільового призначення бюджетних ресурсів. Проте, як показує практика, виникають ситуації, коли, незважаючи на те, що бюджетні кошти витрачаються законно і цілеспрямовано, а от очікувані результати не досягаються. В зв'язку з цим, найважливішу роль у підвищенні ефективності та дієвості державного фінансового контролю відіграє складова контролю – аудит ефективності використання бюджетних коштів, який повинен наповнити систему державного фінансового контролю на Україні повним і якісним змістом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідженню сутності, особливостей правового та методологічного забезпечення аудиту ефективності, причин виникнення, перспектив та проблем його становлення в Україні приділяють увагу вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема: Л.В. Гуцаленко [3], І.В. Басанцов, Ю.В. Єльнікова [4], С.О. Левицька, А.В. Мамишев [6], В.Ф. Піхоцький, Н.І. Рубан [7], В.К.Симоненко [8], Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко та інші.

Аналіз публікацій за цією тематикою показав, що в Україні законодавчо не встановлено роль і місце аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю, насамперед, не визначені внутрішній його зміст і сутнісна характеристика. Аудит ефективності не може проводитися без відповідного правового забезпечення. У цей час існують різні точки зору щодо того, чи досить в українському законодавстві правових умов для проведення аудиту ефективності – від тверджень про можливість його здійснення в рамках чинного законодавства до обґрунтування необхідності прийняття спеціальних правових актів [8]. Цілком погоджуючись з цим висловлюванням, можна констатувати, що конче необхідно подальше вдосконалення чинного законодавства, яке покликане сприяти розвитку методологічної бази, термінологічної однаковості і механізму функціонування системи фінансового контролю. Тобто, важливим аспектом є усунення незавершеності в питаннях формування правової бази державного контролю, і, як, наслідок, – закріплення завдань, прав, сфер дії кожного органу фінансового контролю на законодавчому рівні.

Мета.

Метою досліджень було обґрунтування необхідності та подальшого провадження аудиту ефективності, як сегменту державного фінансового контролю в сучасних умовах.

Методологія дослідження.

Методологія дослідження включає узагальнення наукових джерел, що висвітлюють сучасний стан системи державного фінансового контролю взагалі і, як її складової – функціонування аудиту ефективності в Україні, зокрема; розкриття найважливіших і гострих проблем, що існують, визначення шляхів їх вирішення, спрямованих на підвищення ефективності та перспективності цієї сфери діяльності із використанням таких методів та методичних прийомів, як історичний та системний підходи, оцінка, документування, розрахунково-аналітичний метод, узагальнення результатів.

Результати.

Існування фінансового контролю неупереджено визначено наявністю контрольної функції, властивою фінансам. Будучи інструментом формування і використання грошових доходів, вони об'єктивно відображають хід розподільного процесу. Дана функція проявляється в контролі за розподілом валового внутрішнього продукту по відповідних витратах за цільовим призначенням.

Фінансовий контроль – це контроль за фінансовою та господарською діяльністю господарюючих суб'єктів, що не виключає, а припускає необхідність здійснення інших видів контролю за тією ж господарською діяльністю. Він охоплює комплекс тих господарських відносин,

від яких залежать розміри грошових коштів і ефективність їх використання. Проте, існують багато різних ситуаційних перепон і в цій сфері. Отже, поки жодна з найгостріших соціально-економічних проблем не буде вирішена, поки не буде наведений відповідний порядок у бюджетно-фінансовій сфері, системі фінансового контролю не буде надана належна стабільність. Згідно цих висунутих серйозних вимог до організації державного фінансового контролю, як складової системи державного управління, потребує створення та впровадження адекватних механізмів контролю, які націлені на визначення ступеню досягнення запланованих соціально-економічних результатів та, тим самим, надання оцінки ефективності використання державних коштів. Такі механізми має аудит ефективності бюджетних витрат, який насичує систему державного фінансового контролю певним сенсом та гармонізує зі сучасною організацією бюджетного процесу.

Отже, в свою чергу, державний фінансовий контроль призначений для реалізації фінансової політики якої-небудь держави, зокрема і України, створення умов для фінансової стабілізації. Продовження вдосконалення державного фінансового контролю в нашій країні дозволить доцільно та ефективно використовувати свої державні фінансові ресурси, а також рух фінансових потоків від відправника до адресата. Знизиться ймовірність того, що грошові кошти будуть використані з порушенням законодавства і буде впевненість, що ці кошти будуть використані за цільовим призначенням. Вдосконалення фінансового контролю буде перешкоджати й порушенню законності фінансової діяльності господарюючих суб'єктів, виявленню і розкриттю протиправних діянь, виявленню та усуненню причин і умов, що сприяють такого роду актам.

Таким чином, сьогодні продовжує існувати безпосередня потреба застосування в державному фінансовому контролі України, зокрема, і аудиту ефективності використання державних коштів. Застосування даного сегменту контролю повинно здійснюватися на основі наукової концепції аудиту ефективності, вдосконалення якої вимагає дослідження його теоретичних і практичних аспектів, встановлення місця і ролі аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю, визначення методики та організації його проведення, а також розкриття та шляхи вирішення важливих проблем.

Слід зауважити, що аудит ефективності має істотні відмінності від фінансового аудиту, які обумовлені більше складною методологією його проведення, починаючи від попереднього вивчення предмету та об'єктів, що перевіряються, до оформлення звіту про результати проведення аудиту, тому він є набагато складним контрольним заходом.

Мета аудиту ефективності витрат держави полягає у визначенні того, наскільки результативно, продуктивно і ощадливо органами виконавчої влади й бюджетними установами використовуються державні асигнування в ході здійснення їх функцій і виконання завдань, які поставлені перед ними. За допомогою аудиту ефективності в бюджетних установах здійснюється контроль рішення таких питань, як:

– економічність використання коштів бюджету, яка визначається за допомогою зіставлення обсягу тих коштів бюджету, що були використані, з конкретними результатами, які були отримані;

– результативність діяльності певної організації перевіряється по рішенню завдань, поставлених перед нею, а саме, досягненню результатів фактичного характеру в порівнянні із запланованими показниками з урахуванням обсягу ресурсів, які виділені для цього;

– продуктивність використання бюджетною установою, що перевіряється, фінансових, трудових і інших ресурсів у ході надання послуг населенню, а також ступінь використання сучасних технологій і систем інформаційного типу.

Важливо підкреслити, що ніяка держава в світі не може реалізувати свою зовнішню і внутрішню політику, забезпечити виконання соціально-економічних програм, не маючи у своєму розпорядженні фінансові ресурси, а також не здійснюючи відповідний контроль за законним їх формуванням і витратами. Тому застосування аудиту ефективності в державному фінансовому контролі посилить відповідальність, прозорість і підзвітність у роботі органів виконавчої влади, а також сприяє підвищенню якості управління та ефективності використання державних грошових

коштів.

Аудит ефективності, як вид контролю все частіше став застосовуватися в діяльності контрольних органів нашої держави, насамперед, Рахункової палати України. Цілі та завдання аудиту ефективності висвітлюються в періодичному виданні. Разом з тим, існує багато теоретичних і практичних питань, відповіді на які могли б стати основою більш широкого використання аудиту ефективності в діяльності контрольних органів країни.

У всіх державах, залежно від специфіки їх устрою, сформувалися свої системи фінансового контролю. Проте, організація і діяльність контрольно-ревізійних мереж у зарубіжних країнах так чи інакше базуються на загальних принципах, виражених багаторічним міжнародним досвідом. Найважливішою ланкою державного фінансового контролю у всіх демократичних країнах прийнято вважати орган контролю по лінії законодавчої влади. Крім інститутів парламентського контролю в більшості країн діє також система контролю по лінії виконавчої влади або так званий урядовий контроль, а також органи фінансового контролю при главі держави (президентський контроль).

Варто зазначити, що в найбільш концентрованому вигляді підходи до організації фінансового контролю в промислово розвинених країнах сформульовані в Лімській декларації про керівні принципи фінансового контролю, прийнятої на IX Конгресі міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOCAI) у жовтні 1977 року. Декларація закріплює загальновизнану на Заході думку, що незалежні органи державного бюджетно-фінансового контролю є неодмінним атрибутом демократичного суспільства, обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими ресурсами. У Декларації наведено узагальнений досвід організації і діяльності державних органів фінансового контролю різних країн у сучасних умовах з урахуванням розмаїтості систем управління, специфіки фінансово-економічної організації господарської діяльності і практики контрольної роботи.

Лімська Декларація вказує на те, що для досягнення раціонального і ефективного управління державними фінансовими ресурсами необхідно невідкладно створити в кожній державі вищий орган фінансового контролю, незалежність якого повинна бути закріплена в законодавчому порядку.

Сьогодні, у діючому міжнародному стандарті вищих органів фінансового контролю (The International Standards of Supreme Audit Institutions 3000) аудит ефективності (Performance auditing) визначається як незалежна експертиза ефективності й результативності державних підприємств, програм або організацій, економічного використання ресурсів, метою якої є вдосконалення діяльності об'єктів аудиту [1]. Але все ж, у кожній країні є свої особливості у реалізації порядку нормативного регулювання контролю державних коштів, який визначається національним законодавством, історичною практикою, наявністю відповідної ментальності і традицій.

Міжнародна практика свідчить про те, що застосування аудиту ефективності впливає на якість прийняття і виконання органами виконавчої влади рішень у сфері управління державними фінансами, а також сприяє підвищенню відповідальності, прозорості підзвітності їх діяльності.

Отже, сьогодні в зарубіжних країнах сформувалася загальноприйнята концепція аудиту ефективності, метою якого є визначення ефективності використання бюджетних коштів. Тим часом, форми реалізації цієї концепції та практичне застосування аудиту ефективності в різних країнах мають свої особливості, які, тією чи іншою мірою, обумовлені відмінностями в законодавчому регулюванні та існуючими національними та історичними традиціями. Це означає, що не потрібно сліпо і категорично копіювати закордонний досвід застосування цього сегменту контролю. Однак, варто враховувати, що світове співтовариство за багаторічну історію розвитку аудиту ефективності створило загальноприйняті його теоретичні й методичні основи, якими керуються в практичній діяльності вищі органи державного фінансового контролю більшість зарубіжних країн. Вивчення іноземного досвіду необхідне, насамперед, для того, щоб на його основі розробити наукову концепцію аудиту ефективності, відповідно до українських умов.

Внаслідок цього можна сказати, що аудит ефективності в державному фінансовому контролі зарубіжних країн застосовується в різних моделях, які відрізняються, головним чином, постановкою

конкретних завдань його проведення та акцентами на тих чи інших аспектах визначення ефективності бюджетних витрат. За результатами аналізу застосування аудиту ефективності в різних країнах виявлені найбільш типові моделі його проведення.

Наприклад, у Великобританії основний акцент перевірки зроблений на досягнення кінцевих соціальних результатів, щоквартальний звіт про виконання цільових показників. Щорічний звіт і звіт про виконання бюджету та Аудиторський звіт Рахункової Палати надається в парламент.

У Швеції застосовується «системно орієнтований аудит ефективності», що націлений на визначення результативності виконання агентствами встановлених функцій і отриманого ефекту в сфері їх діяльності, а також програм, здійснюваних різними державними організаціями.

У Канаді здійснюється проведення повноцінної оцінки ефективності діяльності державних органів і програмних документів. Щорічно надається чотири звіти аудиту ефективності в Палату громад Канади.

У Нідерландах завдання аудиту ефективності полягає в оцінці рівня ефективності управлінської діяльності міністерств і відомств, спрямованої на досягнення запланованого кінцевого результату.

У Новій Зеландії відбувається надання парламенту та громадськості гарантії того, що державні організації виконують те, що від них потрібно, і діють законно й чесно. Звіт про досягнуті результати та аудиторський звіт Рахункової палати надається в палату представників парламенту.

У США при проведенні аудиту ефективності державних цільових програм головна увага приділяється оцінкам їх результативності, а також це дозволяє виявити та усунути помилки в тих же державних програмах.

В Австралії аудит ефективності стосовно особи або органу означає огляд або вивчення будь-якого аспекту операційної діяльності тієї ж фізичної особи або організації. Звіт про виконання бюджету є частиною щорічного звіту кожного міністерства, представляється на розгляд у парламент.

Отже, аудит ефективності виник у закордонних державах як результат необхідного процесу розвитку фінансової системи та став тим інструментом, що сприяє її реформуванню з метою росту ефективності управління державними фінансовими ресурсами. Із цього видно, що за його допомогою здійснюється зовнішній державний контроль управління коштами країни, основна мета якого давати безсторонню оцінку ефективності застосування державних фінансів, спрямованих на рішення поставлених соціальних, економічних завдань.

Опираючись на міжнародний досвід, можна резюмувати, що використання аудиту ефективності, як самостійного сегменту контролю, помітно поліпшує сам процес управління державними ресурсами за рахунок надання повної, достовірної та об’єктивної інформації про ефективність функціонування підприємств-користувачів бюджетних коштів. У відповідності вищезазначеного можна відмітити, що аудит ефективності одержав широке поширення у зарубіжних країнах. Внаслідок даного факту цей елемент контролю повинен продовжувати займати своє гідне місце в системі державного фінансового контролю України. Особливо росте його роль на нинішньому етапі розвитку суспільства нашої країни, коли рішення значимих соціально-економічних проблем визначено підвищенням ефективності використання фінансових ресурсів держави.

Тому, в країнах зарубіжжя сформувався загальноприйнятий підхід до визначення аудиту ефективності використання бюджетних коштів як перевірки діяльності органів виконавчої влади та державних організацій з метою оцінки економічності, продуктивності й результативності, з якою вони використовують державні ресурси при виконанні своїх завдань і зобов’язань.

Але, слід зазначити, що ці ж самі країни велику увагу приділяють питанням забезпечення і контролю якості аудиту ефективності, які вирішуються в органах державного фінансового контролю в рамках спеціально створюваних систем управління якістю контрольно-ревізійної діяльності.

У зв’язку з низькою дієвістю проведених контрольних заходів надзвичайно актуальною є саме остання проблема, яка конкретизується у необхідності комплексного впровадження аудиту ефективності в Україні з урахуванням кращої світової практики, його безпосереднього проведення

та контролю його якості. Контроль якості повинен бути постійним інструментом контрольної роботи та орієнтованим на результат для забезпечення якісного аудиту. Передусім, якісне проведення аудиту ефективності має відповідати програмі аудиторської перевірки, вимогам діючого законодавства, стандартам державного фінансового контролю, Кодексу професійної етики та іншим нормативним вимогам у сфері державного фінансового контролю [4].

Тим часом, дослідження різних моделей аудиту ефективності показало, що і надалі у більшості розвинених країнах пріоритетним у визначенні ефективності бюджетних витрат є оцінка їх соціальної результативності, тобто, визначення того, наскільки результати використання бюджетних коштів відповідають суспільним потребам. Однак, завдання аудиту ефективності є не стільки оцінка рівня ефективності, скільки виявлення можливостей і визначення шляхів підвищення ефективності використаних державних коштів.

Очевидно, що нинішній етап розвитку української держави характеризується постановкою глобальних соціально-економічних завдань, рішення яких повинно здійснюватися на основі якісних перетворень і підвищення ефективності діяльності країни в різних сферах економіки. Це висуває нові вимоги, зокрема, і до організації державного фінансового контролю, як системи державного управління, вимагає створення концептуально пророблених механізмів контролю, що дозволить визначати ступінь досягнення запланованих соціально-економічних результатів.

Разом з тим наявність аудиту ефективності неминуче пов'язане зі складностями й проблемами, обумовленими сучасною українською практикою управління державними фінансами.

Проблеми ефективності використання державних коштів можуть існувати та проявлятися у великій розмаїтості форм, мати досить складні і комплексні причинно-наслідкові зв'язки. Із цього мотиву при проведенні аудиту ефективності не можуть застосовуватися будь-які стандартизовані моделі перевірки. Найбільш загальні підходи щодо проведення аудиту ефективності – аналіз методів організації та результатів роботи об'єктів перевірки, вивчення конкретних ситуацій у діяльності організацій, які перевіряються, або сфери використання державних коштів, а також проведення обстеження й анкетування. Ці підходи можуть застосовуватись в різному з'єднанні залежно від поставлених цілей здійснення аудиту ефективності, визначаючи, у свою чергу, характер необхідної інформації та фактичних даних, що збираються для одержання аудиторських доказів відповідно до встановлених критеріїв оцінки ефективності.

Можна і так сказати, що в Україні намітилися позитивні зрушення в його застосуванні і розвитку, але сьогодні, все-ж-таки, продовжують фігурувати деякі перешкоди щодо удосконалення процесу використання даного елементу контролю.

Насамперед, варто створити адекватну нормативну і методологічну основу для проведення аудиту ефективності, зокрема, розробити єдину концепцію розвитку державного фінансового контролю в Україні.

У багатьох випадках для проведення аудиту ефективності відсутня інформаційна база: звітність про результати діяльності, про досягнення поставлених цілей і завдань, відомості про якість наданих державних послуг. Ще одною з важливих проблем, як вже зазначалось вище, є відсутність в Україні впорядкованої системи правового регулювання державного фінансового контролю. Також, має місце бути питання вибору і формування критеріїв оцінки ефективності для сектору державного управління, до якого незастосовні або малозастосовні зрозумілі й універсальні критерії та показники комерційної діяльності (прибуток, рентабельність, капіталізація та ін.).

Далі – необхідні конкретні рекомендації, які мають бути розроблені за результатами аудиту ефективності. Формулювання рекомендацій повинні носити загальний характер і бути спрямовані на усунення основних причин існування виявленого недоліку або певної проблеми.

Виходячи з окреслених питань, необхідно здійснювати підготовку та перепідготовку кадрів, залучати вузьких фахівців і експертів. У цьому зв'язку повинні бути розроблені відповідні програми і методи навчання, а також порядок атестації фахівців з державного контролю та аудиту.

Висновки і перспективи.

У відповідності з вищевикладеним можна констатувати, що сам бюджетний процес на даному етапі розвитку і становлення українського бюджетного законодавства є не до кінця сталим; має ряд, безумовно, багатьох проблем, які, певною мірою, обтяжують подальше вдосконалення нормативно-правового регулювання та має потребу в розробці чітких категорій, методик і нормативних актів, які б заповнили наявні прогалини бюджетного законодавства, з огляду, при цьому, на світовий досвід щодо даних питань.

На закінчення варто сказати, що ніяка держава не може реалізувати свою зовнішню і внутрішню політику, забезпечити виконання соціально-економічних програм, не маючи у своєму розпорядженні фінансові ресурси, а, також, не здійснюючи відповідний контроль за законним їх формуванням і витратами.

Отже, для того, щоб аудит ефективності зайняв належне місце в системі державного фінансового контролю в Україні, сприяв модернізації бюджетного процесу і підвищенню якості державного управління, необхідно дотримання ряду принципових умов для його подальшого розвитку, вирішення існуючих проблем і зближення з кращою міжнародною практикою.

Слід особливо зазначити, що проведення аудиту ефективності досить витратний захід, що найчастіше вимагає залучення додаткових ресурсів і організаційної підтримки. Тому, в секторі державного управління аудит повинен становити частину управлінського процесу в органах і організаціях, а його результати повинні використовуватися для прийняття конкретних управлінських рішень по підвищенню ефективності витрат бюджетних коштів і бути доступними для зацікавленої громадськості. Тільки в цьому випадку застосування нового сегменту контролю, як аудит ефективності, окупиться та забезпечить вдосконалення структури і механізмів самого державного фінансового контролю.

Список використаних джерел

1. Лімська декларація керівних принципів контролю. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення 26.11.2017)

2. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п (дата звернення 26.11.2017).

3. Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Маринчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 496 с.

4. Єльнікова Ю.В. Методичні основи аудитові ефективності як складової державного фінансового контролю. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. № 8. С. 163–168.

5. Живко З.Б. Контрольно-ревізійна діяльність / З.Б. Живко, І.О.Ревак, М.О. Живко. Київ : Алерта, 2012. 496 с.

6. Мамишев А.В. Розвиток та вдосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні : автореф. дис. … канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Національна академія державного управління при Президентові України. Київ, 2005. 20 с.

7. Рубан Н.И. Аудит эффективности бюджетных средств. *Финансы Украины*. 2004. № 1. С. 150–151.

8. Симоненко В. Аудит эффективности: проблемы адаптации и внедрения. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2014. № 2. С. 5–15.

9. Fernandes, H. (2013). Performance auditing by the Portuguese Court of Auditors. *Tékhne, V.11, Is.1,* 41-49.

10. Alexia Nalewaik, Anthony Mills (2015). Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 194,* 134-145. DOI https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.06.185.

11. Warwick Funnell, & Margaret Wade (2012). Negotiating the credibility of performance auditing. *Critical Perspectives on Accounting, Volume 23, Issue 6,* 434-450. DOI https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.04.005.

12. Florin Dobre, Laura Brad, Radu Ciobanu, Eugeniu Turlea, Florentin Caloian (2012). Management Performance Audit in Mergers and Acquisitions. *Procedia Economics and Finance, 3,* 309-314. DOI https://doi.org/10.1016/S2212-5671(12)00157-8.

13. Timothy, N. Cason, Lana, Friesen, & Lata, Gangadharan (2016). Regulatory performance of audit tournaments and compliance observability. *European Economic Review, 85,* 288-306. DOI https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2016.03.009.

14. Rongbing, Huang, & Yuhui, Li (2013). Undesirable input–output two-phase DEA model in an environmental performance audit. Mathematical and Computer Modelling, 58 (5–6), 971-979. DOI https://doi.org/10.1016/j.mcm.2012.10.001.

15. Sandra, Tillema, Henk, J. ter Bogt (2010). Performance auditing: Improving the quality of political and democratic processes? *Critical Perspectives on Accounting, Volume 21, Issue 8*, 754-769. DOI https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.06.001.

Статтю отримано: 10.10.2017 / Рецензування 10.11.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Nadia Bugay
Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine
E-mail: super.bsv2011@ukr.net

AUDIT EFFICIENCY AS A SEGMENT OF PUBLIC FINANCIAL CONTROL: THE PRESENT TIME NECESSITY AND INTERNATIONAL FEATURE

Abstract

Introduction. *Public financial control plays a significant role in ensuring the functioning of the state and can simultaneously be qualified as a function of social management and legal regulation. For example, one of the main functions of public administration is the creation and maintenance of an effective financial system and, accordingly, an adequate system of financial control and, in particular, its segment, an audit of efficiency.*

Methods. *Research methodology is based on theoretical insights into the problem and scientific instrumentation that contained the critical content-analysis of original financial statements of public financial control in Ukraine, comparative analysis of normative documents of Ukrainian legislative acts and their generalization. Methods of observation, comparison, analysis, generalization, analogy were used in the study.*

Results. *The article presents an analysis of the main aspects and objectives of audit effectiveness aimed at developing a successful financial tactic and strategy for the efficient allocation and use of public funds. The main items of theoretical and practical issues are also highlighted, the necessary measures and strategies for development and increasing the effectiveness of audit results are determined.*

Discussion. *The system of public financial control requires further research from the point of view of integrated study of theory, methodology and organization, elimination of incompleteness in the formation of the legal basis for the system of public financial control in general and, in particular, the functioning of such control segment as an audit efficiency. All this leads to further research on alternative directions, the definition and application of the necessary measures that would facilitate the resolution of problematic issues.*

Keywords: *system of state financial control; performance audit; economy; performance; public funds.*

References

1. Lima Declaration guidelines for monitoring (Adopted by the 9th International Congress organization of supreme audit bodies (INTOSAI) in 1977). Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/604_001 [in Rus.]

2. Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu vykonannia biudzhetnykh prohram. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п.

3. Gucalenko, L.V., Kocupatryj, M.M., & Marynchuk, U.O. (2014). *Vnutrishnohospodarskyi kontrol* [Internal control]. Ukraine, Kyiv: Center for Educational Literature.

4. Jel'nikova, Ju. V. (2015). Metodychni osnovy audytovi efektyvnosti jak skladovoi' derzhavnogo finansovogo kontrolju [Methodological bases for audit of efficiency as a component of state financial control]. *Global and national problems of the economy, 8,* 163–168.

5. Zhyvko, Z.B., Revak, I.O., & Zhyvko, M.O. (2012). *Kontrolno-reviziina diialnist* [Control and revision activity]. Ukraine, Kyiv : Alerta.

6. Mamyshev, A.V. (2005). *Rozvytok ta vdoskonalennja kontrol'no-revizijnoi' systemy v derzhavnomu upravlinni* [Development and improvement of control and revision system in public administration] (Unposted PhD thesis). National Academy of Public Administration under the President of Ukraine. Kiev.

7. Ruban, N. I. (2004). Audit jeffektivnosti bjudzhetnyh sredstv [Audit of the effectiveness of budget funds]. *Finance of Ukraine, 1,* 150–151.

8. Symonenko, V. (2014). Audit jeffektivnosti: problemy adaptacii i vnedrenija [Performance audit: adaptation and implementation issues]. *Bulletin of the Kiev National Trade and Economic University, 2,* 5–15.

9. Fernandes, H. (2013). Performance auditing by the Portuguese Court of Auditors. *Tékhne, V.11, Is.1,* 41-49.

10. Alexia Nalewaik, Anthony Mills (2015). Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results. *Procedia - Social and Behavioral Sciences, 194,* 134-145. DOI https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.06.185.

11. Warwick Funnell, & Margaret Wade (2012). Negotiating the credibility of performance auditing. *Critical Perspectives on Accounting, Volume 23, Issue 6,* 434-450. DOI https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.04.005.

12. Florin Dobre, Laura Brad, Radu Ciobanu, Eugeniu Turlea, Florentin Caloian (2012). Management Performance Audit in Mergers and Acquisitions. *Procedia Economics and Finance, 3,* 309-314. DOI https://doi.org/10.1016/S2212-5671(12)00157-8.

13. Timothy, N. Cason, Lana, Friesen, & Lata, Gangadharan (2016). Regulatory performance of audit tournaments and compliance observability. *European Economic Review, 85,* 288-306. DOI https://doi.org/10.1016/j.euroecorev.2016.03.009.

14. Rongbing, Huang, & Yuhui, Li (2013). Undesirable input–output two-phase DEA model in an environmental performance audit. Mathematical and Computer Modelling, 58 (5–6), 971-979. DOI https://doi.org/10.1016/j.mcm.2012.10.001.

15. Sandra, Tillema, Henk, J. ter Bogt (2010). Performance auditing: Improving the quality of political and democratic processes? *Critical Perspectives on Accounting, Volume 21, Issue 8*, 754-769. DOI https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.06.001.

Received: 10.10.2017 / Review 11.10.2017 / Accepted 12.14.2017

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

PROBLEMS OF ACCOUNTING OF BUSINESS ENTITIES

УДК 657.24
JEL Classification M410

Бучко Наталія
здобувач кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
Львів, Україна
E-mail: NataKutsenko@bigmir.net

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ПОСЛУГ ПРОКАТУ: СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ

Анотація

Вступ. *У сучасних умовах господарювання роль послуг прокату як в економіці країни, так і у вирішенні соціальних проблем поступово зростає. Від належної організації первинного обліку операцій прокату майна безпосередньо залежить ефективність системи управління, тому питання вдосконалення носіїв первинної облікової інформації щодо надання послуг прокату є актуальним, з огляду на останні зміни у чинній нормативно-правовій базі.*

Методи. *Методика дослідження базується на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включав критичний контент-аналіз первинної облікової документації підприємств прокату в Україні, компаративний аналіз нормативних документів українського законодавства та їх узагальнення. Інформаційною базою емпіричних досліджень слугувала створена автором база даних, що включала первинну облікову документацію за 2012-2017 роки 15 підприємств прокату України. В якості джерела даних про стан нормативного регулювання порядку документального оформлення послуг прокату в Україні слугувала база даних «Законодавство України» Верховної ради України.*

Результати. *В дослідженні висвітлено існуючий порядок документального оформлення послуг прокату в Україні. Акцентовано увагу на необхідності розробки нових форм первинних документів, які б враховували особливості надання майна в прокат та відповідали вимогам часу. Запропоновано для використання на досліджуваних підприємствах носії первинної облікової інформації, якими повинні в обов'язковому порядку супроводжуватися послуги прокату : Акт приймання-передачі предмета прокату та Акт наданих послуг прокату. Наведено рекомендації щодо їх заповнення та оптимізації порядку документального оформлення послуг прокату загалом з метою підвищення рівня інформаційного забезпечення системи управління господарською діяльністю.*

Перспективи. *За результатами досліджень зроблено висновок, що процес документування на досліджуваних підприємствах не дозволяє задовольнити потреби менеджменту в своєчасній та достовірної інформації з необхідним рівнем деталізації.. Отримані результати дослідження можуть бути використані в практичній діяльності підприємств, оскільки є підставою для подальшого вдосконалення організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку послуг прокату та впровадження сучасного програмного забезпечення.*

Ключові слова: *послуги, прокат, документальне оформлення, первинний документ, облік.*

Вступ.

Сучасний етап розвитку економічних відносин в Україні характеризується поступовим зростанням ролі сфери послуг, яка спрямована на задоволення різноманітних потреб споживачів. Так, останнім часом все більшої популярності у нашій державі набувають послуги прокату й

невдовзі можуть скласти реальну конкуренцію торговельній сфері. Ефективність управління діяльністю підприємств прокатного бізнесу вимагає функціонування якісної інформаційної системи, що оперативно нагромаджує і систематизує достовірні відомості про господарські операції та процеси на носіях первинної облікової інформації.

Як показують результати досліджень, під час оформлення документів з обліку прокату майна виникає чимало труднощів, а, враховуючи нещодавні зміни, які набули чинності з 4 січня 2017 року, що стосуються статусу і порядку складання первинних документів, які виступають основою бухгалтерського та податкового обліку, питання документального супроводу надання послуг прокату є особливо актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Враховуючи нещодавнє "відродження" підприємств, що надають майно в прокат, питання організації обліку, в частині порядку документального оформлення операцій надання послуг прокату, наразі не знайшли належного висвітлення в наукових працях вітчизняних вчених. В своїх публікаціях науковці, предметом дослідження яких є предмети прокату та господарська діяльність, пов'язана з ними, описують лише законодавчо встановлені форми первинного обліку, які є морально застарілими та потребують внесення коректив.

Мета.

Метою дослідження є розробка рекомендацій щодо удосконалення існуючих або затвердження нових носіїв первинної облікової інформації, що охоплюють операції в процесі надання послуг прокату, з урахуванням останніх змін чинного вітчизняного законодавства та виходячи з практичних потреб підприємств.

Методологія дослідження.

Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема: спостереження, порівняння, аналізу, узагальнення, аналогії, сходження від абстрактного до конкретного.

Результати.

Згідно з нормами цивільного законодавства прокат є одним із різновидів найму (оренди), якому присвячений окремий параграф [9]. Законодавчий підхід до назви цього договору в умовах ринкової економіки свідчить про те, що мова вже йде не про побутовий прокат радянської "епохи дефіциту", а про договір прокату, предмет якого є значно ширшим та може використовуватися і для виробничих потреб. Водночас зауважимо, що на сьогоднішній день особливості відносин щодо прокату майна і порядок документування таких операцій регламентуються нормативно-правовими актами [1, 4], які так і не були приведені у відповідність з новим Цивільним кодексом України.

Послуги прокату мають свої характерні особливості, які полягають в порядку видачі та обліку предметів прокатного фонду.

Для оформлення надання у тимчасове користування предметів прокату Інструкцією № 8 [1] передбачено використання затвердженої форми ПО-П1 "Замовлення-зобов'язання", яка заповнюється у двох примірниках та підписується наймачем і наймодавцем. Зазначений первинний документ одночасно виконує функцію договору. Тому окрім даних про видані напрокат предмети, їх стан, кількість, вартість, термін прокату та його вартість, в ньому містяться зобов'язання наймача про дотримання порядку користування, повну матеріальну відповідальність за збереження отриманих речей, умови їх повернення, відповідальність за порушення строків прокату і несвоєчасну оплату послуг, оплату заборгованості та пені. У першому примірнику форми представник наймодавця робить певні відмітки при поверненні предметів прокату.

До розрахункових документів, що засвідчують власне факт отримання плати від наймача, належать: або касовий чек (у випадку, якщо наймодавець зобов'язаний застосовувати реєстратор

розрахункових операцій); або квитанція за формою ПО-П2, яка призначена для приймання коштів за прокат, несвоєчасне повернення речей, прострочення платежу, ремонт речей або ж їх неповернення.

На нашу думку, в сучасних умовах використання вищезазначених документів у практичній діяльності суб'єктів господарювання піддається сумнівам і викликає певні зауваження. По-перше, встановлено, що сфера їх застосування обмежується лише побутовим обслуговуванням саме населення. Однак предмети прокату можуть надаватись фізичним і юридичним особам з метою задоволення як особистих побутових, так і господарських потреб.

По-друге, форми ПО-П1 і ПО-П2 являються бланками суворої звітності, тобто повинні замовлятися та друкуватися на спеціалізованих підприємствах з друкарською нумерацією. Проте в умовах впровадження автоматизованих систем ведення обліку та оформлення первинних документів за допомогою обчислювальної техніки застосування застарілих бланків є просто недоцільним.

На даний момент прокат автомобілів є чи не найрозповсюдженішим видом послуг прокату, який користується попитом як серед населення, так і суб'єктів господарювання. Складність документального оформлення послуг прокату автотранспортних засобів полягає в тому, що на них не поширюються положення Порядку № 46 [4]. Окремого нормативного документа, який регламентує особливості надання таких послуг, немає. У зв'язку з цим підприємствам, що надають послуги автопрокату, доводиться діяти на власний розсуд: вдосконалювати існуючі або ж самостійно розробляти носії первинної облікової інформації, які б відповідали вимогам часу та чинного законодавства.

Документування забезпечує спостереження і первинний контроль за господарською діяльністю досліджуваних підприємств. Складання первинних документів є початковою стадією обліку. І саме документ письмово засвідчує здійснення операції прокату автотранспортного засобу та надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. Від правильності заповнення первинних документів в значній мірі залежить повнота і достовірність показників всієї системи обліку.

Згідно з новою редакцією ст. 1 Закону № 996 [5] первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію. Незважаючи на те, що первинний документ вже позбавлений функції підтверджувати факт здійснення господарської операції, він, як і раніше, є підставою для відображення господарської операції в бухгалтерському обліку.

Перш за все, процедура прокату автотранспортних засобів передбачає оформлення договору прокату. Так підприємства себе страхують у разі виникнення непередбачених ситуацій. Зрозуміло, що надаючи послуги прокату, для підтвердження здійснення господарської операції одного договору прокату недостатньо. В принципі, він і не є носієм первинної облікової інформації, тому що складається до моменту видачі предмета напрокат, фіксуючи лише наміри та порядок дій сторін.

Операції за договором прокату можна умовно розподілити на три основні етапи: передача автомобіля в прокат (наймачу), нарахування плати за надані послуги автопрокату, повернення автомобіля з прокату (наймодавцеві). З огляду на це, суб'єктам господарювання слід потурбуватись про належний пакет первинних документів, що підтверджують факт:

1) передачі майна в прокат (повернення з прокату);

2) надання послуг прокату.

Для безпосереднього підтвердження факту передачі автомобіля в прокат і його повернення від наймача пропонуємо складати Акт приймання-передачі предмета прокату (зокрема, в нашому прикладі Акт приймання-передачі автомобіля). Саме з дати оформлення та підписання Акта починається обчислення строку прокату. На основі цього документа визначається момент реальної передачі автомобіля в тимчасове користування та відовідно його повернення. Оскільки типова форма не розроблена, то варіант один – довільна. Враховуючи організаційно-технологічні особливості та специфіку надання послуг автопрокату, на нашу думку, в Акті доцільно відображати

наступну інформацію про автотранспортний засіб: марка, модель, тип, реєстраційний номер, рік випуску, колір; вартість автомобіля; загальний технічний стан; показники одометра та рівень пального; зовнішній вигляд; комплектність; опис пошкоджень (дефектів) тощо як у момент передачі, так і в момент повернення.

Це дозволить сторонам договору застрахувати себе від можливих непорозумінь та суперечок в подальшому. Адже судова практика свідчить, якщо акт приймання-передачі об'єкта прокату не було складено сторонами, то вважається, що фактичного користування таким об'єктом не було. В свою чергу, це може призвести до низки негативних наслідків з позицій оподаткування та/або здійснення розрахунків.

Питання щодо необхідності складання носія первинної облікової інформації, який підтверджує фактичне виконання умов договору прокату, є досить спірним. Якщо керуватися положеннями Цивільного кодексу, то з позицій Міністерства юстиції України прокат як різновид договору найму (оренди) не вважається договором про надання послуг. Якщо договір найму (оренди) не вважається договором про надання послуг, то й складати первинний документ, який називається актом здавання-приймання послуг, сторонам цього договору з позицій Цивільного кодексу України [9] некоректно. Проте крім норм цивільного суб'єкти господарювання враховують і норми податкового законодавства. Надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) належить згідно з пп. 14.1.203 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України [3] до операцій з продажу послуг.

Хоча договір прокату є цивільно-правовим, з позицій оподаткування та бухгалтерського обліку, дотримуючись принципу превалювання сутності над формою, розглядаємо прокат в якості різновиду послуг, а плату за передачу предметів у тимчасове користування кваліфікуємо як дохід від реалізації послуг. Плата за користування предметами прокатного фонду встановлюється за тарифами підприємства, що надає послуги прокату, та може вноситися у готівковій або безготівковій формах як одноразово, так і періодично. Зазвичай, оплата в повному обсязі передбачається при короткостроковому прокаті. При укладанні договору прокату на тривалий термін, в ньому зазначаються строки внесення та розмір періодичних платежів.

З метою підтвердження виконання договірних зобов'язань та факту надання послуг автопрокату в повному обсязі, все ж таки, рекомендуємо оформлювати окремий носій первинної облікової інформації – Акт наданих послуг – у момент повернення автомобіля (або в останній день звітного періоду при довгостроковому прокаті). Форму цього Акта не затверджено, а тому його також складають у довільній формі. Але в договорі сторони можуть передбачити і складання іншого первинного документа, що підтверджує розрахунок послуг прокату.

Щоб набути юридичної сили та доказовості, первинні документи, складені у паперовій або в електронній формі, мають містити такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції у натуральному та/або вартісному виразі. Оскільки вартість наданих послуг автопрокату залежить від тривалості перебування автотранспортних засобів у прокаті та затвердженого наймодавцем тарифу, то одиницю виміру вважаємо логічним зазначати в годинах, добах, місяцях тощо;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Власне на підставі умов договору щодо розміру плати за прокат та інформації з Акту приймання-передачі автомобіля щодо тривалості прокату і визначається вартість наданих послуг. Акти наданих послуг прокату є важливими і для обліку ПДВ, так як прокат цілком вписується в податкове визначення постачання послуг. Адже податкові зобов'язання з ПДВ виникають за

першою з подій: отриманням передоплати чи підписанням документа, що засвідчує факт надання послуг і отримання доходів від прокату. Тому без первинного документа не обійтися.

Враховуючи нещодавні роз'яснення Міністерства фінансів України, оформлений належним чином рахунок-фактура може вважатися первинним документом, достатнім для відображення в бухгалтерському обліку господарської операції з постачання товарів, робіт (послуг) без оформлення акту [7]. Зауважимо, тільки у разі, якщо рахунок-фактура складається після закінчення здійснення операції і контрагент, сплативши його, тим самим підтверджує факт отримання, в нашому випадку, послуг прокату. Документами, що підтверджують оплату, можуть бути: платіжне доручення, розрахунковий чек, касовий чек, розрахункова квитанція, виписка з карткового рахунку, квитанція до прибуткового касового ордера тощо.

Водночас, на думку Державної фіскальної служби України, рахунок-фактура за своїм призначенням не відповідає ознакам первинного документа, оскільки в ньому не фіксується господарська операція, розпорядження або дозвіл на її проведення, а має лише інформаційний характер [8]. Цей документ є розрахунково-платіжним документом, що передбачає лише виставляння сум до сплати покупцям за надання послуг. Таким чином, Акт наданих послуг прокату, що фіксує факт завершення операції та її обсяг, – як і раніше, є необхідним.

Висновки і перспективи.

Невід'ємною умовою процесу ведення бухгалтерського обліку є оформлення кожної господарської операції відповідним первинним документом. Форма та нюанси документального оформлення послуг прокату залежать від виду (асортиментної групи) предметів прокату, їх вартості, місця тимчасового користування майном, статусу наймачів, умов розрахунків, терміну прокату, наявності грошової застави та інших особливостей. Носії первинної облікової інформації, які використовуються при прокаті майна, повинні бути адаптовані під потреби конкретного підприємства. Сформульовані в результаті наукового дослідження рекомендації з удосконалення первинної документації для відображення надання послуг прокату дають можливість одержання більш детальної інформації та її використання для прийняття оперативних і ефективних управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. Інструкція по використанню форм документів суворої звітності, що застосовуються для оформлення замовлень та розрахунків із споживачами за побутові послуги : затверджена наказом Укрсоюзсервісу від 29 вересня 1995 р. № 8 зі змінами та доповненнями URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-95 (дата звернення 15.09.2017).

2. Казанова М. Первинка при оренді: сучасні тенденції. *Бухгалтер 911.* 2016. Вересень № 39. URL : https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2016/september/issue-39/article-19701.html (дата звернення 05.09.2017).

3. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17. (дата звернення 15.09.2017).

4. Порядок надання у тимчасове користування громадянам предметів культурно-побутового призначення і господарського вжитку : затверджений наказом Української спілки об'єднань, підприємств і організацій побутового обслуговування населення від 16 грудня 1999 р. № 46. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0025-00 (дата звернення 10.09.2017).

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення 11.09.2017).

6. Прокат автомобілів: організаційні та облікові моменти. URL : http://buhgalter.com.ua/articles/details/319040 (дата звернення 05.09.2017).

7. Бикова Г. Рахунок-фактура: важка доля первинного документу. *«Дебет-Кредит».* 2017. Листопад. URL : https://news.dtkt.ua/accounting/primary-documents/46051 (дата звернення 18.11.2017).

8. Кравченко Д., Децюра С. Рахунок-фактура як первинний документ: Мінфін "за", ДФСУ "проти". *Бухгалтерський тиждень*. 2017. 52 (Грудень). URL : https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2017/december/issue-52/article-32952.html (дата звернення 02.12.2017).

9. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 р. № 435-IV, зі змінами і доповненнями URL :

http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page13 (дата звернення 10.09.2017).

10. Валентинова Т. Облік у прокатних пунктах: легко та просто. URL http://dt-kt.net/articles/article-257/ (дата звернення 10.09.2017).

11. Граковський Ю. Послуги прокату: особливості обліку. *Офіційно про податки.* 2016. № 39. URL : http://www.visnuk.ks-host.com/ua/earchiv/choice (дата звернення 17.09.2017).

12. Грачева Р. Предмети прокату. URL : https://buhlabaz.ru/bukhgalterckij-uchet/ukrainskij-bukhuchet/knigi/entsiklopediya-bukhgalterskogo-ucheta/predmeti-prokatu.

13. Куценко Н. Економічна суть та класифікація предметів прокату як об'єкта обліку та контролю. *Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки***.** 2012. № 3 (61). С. 104-106.

Статтю отримано: 06.10.2017 / Рецензування 06.11.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Natalia Buchko
Researcher Department of Accounting
Lviv University of Trade and Economics
Lviv, Ukraine
E-mail: NataKutsenko@bigmir.net

MODERN TRENDS OF DOCUMENTARY REGISTRATION OF RENT SERVICES

Abstract

Introduction. *In modern conditions of management the role of rent services both in the country's economy and in solving social problems is gradually increasing. The effectiveness of the management system directly depends on the proper organization of primary accounting of rent transactions. The process of documentation at the studied enterprises does not allow to satisfy the management's needs in timely and reliable information with the required level of detail. Therefore, the issue of improvement the documents of primary accounting information regarding the provision of rent services is relevant, especially in view of the recent changes in the current legal framework.*

Methods. *Research methodology is based on theoretical insights into the problem and scientific instrumentation that contained the critical content-analysis of original financial statements of distribution enterprise in Ukraine, comparative analysis of normative documents of Ukrainian legislative acts and their generalization. The author created the data basis of original financial documentation of 15 distribution enterprises in Ukraine over the period of 2012-2017 to provide the informative basis of empirical research studies. The data source on the condition of normative regulation of manifesting procedure of distribution service in Ukraine was the data basis of legislative acts of Verkhovna Rada of Ukraine.*

Results. *The existing order of documentary registration of the rent services is highlighted in the article. Attention is focused on thedevelopment of new forms of the primary documents which would take into account the features of the rent services and meet the requirements of time. Offered for the introduction at the studied enterprises documents of primary accounting information which must be accompanied by rent services: Act of acceptance and transfer of the rental objects and the act of rent services. The recommendations for filling them out and optimization the order of documentary registration of the rent services in general are given to increase the level of information provision the management system of economic activity.*

Discussion. *The obtained results make it posible to conclude that the documentation process at examined enterprises doesn't meet the requiments of management in terms of just-in-time, valid and detailed information. The obtained results can be used in practical activities of enterprises and further research on organizational and methodological basis of rent service accounting and soft ware development.*

Keywords: *services, rent, documentary registration, primary document, accounting.*

References

1. Ukrsoiuzservis Act, 8. Instruktsiia po vykorystanniu form dokumentiv suvoroi zvitnosti, shcho zastosovuiutsia dlia oformlennia zamovlen ta rozrakhunkiv iz spozhyvachamy za pobutovi posluhy (1995). [Instruction on the use of forms of strict accounting documents that are used to registration orders and settlements with consumers for household services]. Retrivied from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-95 [in Ukranian].

2. Kazanova, M. (2016). Pervynka pry orendi: suchasni tendentsii [Primary documentation for renting: modern trends]. *Bukhhalter 911, 39.* Retrivied from https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2016/september/issue-39/article-19701.html

3. Podatkovyi kodeks Ukrainy № 2755-VI [Verkhovna Rada of Ukraine. Tax Code of Ukraine] (2010).

Retrivied from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17. [in Ukranian].

4. Ukrainian Union of Associations, Enterprises and Organizations Domestic Service of the Population. Poriadok nadannia u tymchasove korystuvannia hromadianam predmetiv kulturno-pobutovoho pryznachennia i hospodarskoho vzhytku : zatverdzhenyi nakazom Ukrainskoi spilky obiednan, pidpryiemstv i orhanizatsii pobutovoho obsluhovuvannia naselennia vid 16 hrudnia 1999 r. № 46 [The procedure for provisioning for temporary use of objects of cultural and household purposes and household goods to the citizens] (1999). Retrivied from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0025-00 [in Ukranian].

5. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini : Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. № 996-XIV [Verkhovna Rada of Ukraine. On Accounting and Financial Reporting in Ukraine] (1999). Retrivied from http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14 [in Ukranian].

6. Prokat avtomobiliv: orhanizatsiini ta oblikovi momenty [Car Rent: Organizational and accounting moments] Retrivied from http://buhgalter.com.ua/articles/details/319040 [in Ukranian].

7. Bykova, N. (November, 2017). Rakhunok-faktura : vazhka dolia pervynnoho dokumentu [An invoice: the hard fate of the primary document]. *«Debet-Kredyt».* Retrivied from https://news.dtkt.ua/accounting/primary-documents/46051 [in Ukranian].

8. Kravchenko, D., & Detsiura, S. (December, 2017). Rakhunok-faktura yak pervynnyi dokument: Minfin "za", DFSU "proty" [An invoice as a primary document: the Ministry of Finance "for", SFSU "against"]. *Bukhhalterskyi tyzhden. 52.* Retrivied from https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2017/december/issue-52/article-32952.html [in Ukranian].

9. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy [Verkhovna Rada of Ukraine. Civil Code of Ukraine] (2003). Retrivied from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page13 [in Ukranian].

10. Valentynova, T. (2011). Oblik u prokatnykh punktakh: lehko ta prosto [Accounting at rental points: easy and simple]. Retrivied from http://dt-kt.net/articles/article-257/ [in Ukranian].

11. Hrakovskyi, Yu. (2016). Posluhy prokatu: osoblyvosti obliku [Rental: the features of accounting]. *Ofitsiino pro podatky, 39.* Retrivied from http://www.visnuk.ks-host.com/ua/earchiv/choice. [in Ukranian].

12. Hracheva, R. (2015). Predmety prokatu [Items of hire]. Retrivied from https://buhlabaz.ru/bukhgalterckij-uchet/ukrainskij-bukhuchet/knigi/entsiklopediya-bukhgalterskogo-ucheta/predmeti-prokatu. [in Ukranian].

13. Kutsenko, N. (2012). Ekonomichna sut ta klasyfikatsiia predmetiv prokatu yak obiekta obliku ta kontroliu [The economic essence and classification of rolled products as an object of accounting and control]. *Visnyk ZhDTU. Seriia: ekonomichni nauky, 3 (61),* 104-106. [in Ukranian].

Received: 10.06.2017 / Review 11.06.2017 / Accepted 12.14.2017

УДК 657.1:658.846
JEL Classification M41

Кузьма Христина[1]
аспірант
Львівський торговельно-економічний університет
Львів, Україна
E-mail: kuzma.xristina@gmail.com

ПЕРВИННИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ КОМІСІЙНОЇ ТОРГІВЛІ

Анотація

Вступ. *В сучасних умовах стан первинного обліку не повною мірою відповідає рівню розвитку господарської діяльності підприємств комісійної торгівлі та залишається проблемною і трудомісткою ділянкою облікової роботи. Тому удосконалення процесу документування товарних операцій та упорядкування документообігу є основою раціональної організації праці облікових працівників.*

Методи. *Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних вчених з теорії й методології бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку. Інформаційною базою емпіричних досліджень слугувала створена автором база даних, що включала первинну облікову документацію 30 підприємств комісійної торгівлі за 2017 рік. В якості джерела даних про стан нормативного регулювання обліково-аналітичної діяльності підприємств комісійної торгівлі в Україні слугував інформаційний портал «Законодавство України» Верховної ради України. Методика дослідження базується на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включав критичний аналіз первинної облікової документації підприємств комісійної торгівлі в Україні, а також аналіз нормативних документів українського законодавства.*

Результати. *У статті досліджено економічну суть первинного обліку та його роль у діяльності підприємств комісійної торгівлі. Виявлено, що якісне та своєчасне інформаційне забезпечення системи бухгалтерського обліку на підприємстві комісійної торгівлі забезпечується певним порядком організації складання й опрацювання первинних документів або документооборотом. Встановлено, що документальне оформлення операцій на підприємствах комісійної торгівлі розпочинається зі складання договору комісії. Розглянуто первинні документи, які використовуються на підприємствах комісійної торгівлі при прийманні товарів на комісію, при їх продажі, уцінці та поверненні. Досліджено особливості їх застосування. Визначено основи ефективної організації та напрями вдосконалення первинного обліку на підприємствах комісійної торгівлі.*

Перспективи. *Важливими є дослідження системи оперативного збору, інтерпретації, використання та передачі бухгалтерської інформації.*

Ключові слова: *первинний облік, підприємство, комісійна торгівля, первинний документ.*

Вступ.

Успішна діяльність підприємств комісійної торгівлі залежить від бухгалтерського обліку, який являє собою систему збору та узагальнення інформації про майно підприємства та його зобов'язання. Основа бухгалтерського обліку – первинні облікові документи, якими повинні бути оформлені всі операції, що проводяться підприємством комісійної торгівлі.

Таким чином, достовірність інформації про комісійні операції на підприємствах, які провадять таку діяльність, залежить від первинного обліку, оскільки він є початковою стадією у системі бухгалтерського обліку. В процесі організації обліку на підприємствах, які здійснюють такий вид бізнесу постає проблема документального оформлення комісійних операцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Окремі аспекти первинного обліку на підприємствах, які здійснювали операції притаманні комісійній торгівлі у своїх працях досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: К. В. Безверхий [1], А. Ш. Моргуліс, Ф. Ф. Бутинець, П. О. Куцик [6], Ш. Ш. Муратов, М. В. Корягін [5],

[1] *Науковий керівник: Куцик П. О., к.е.н., професор*

Ф. Ф. Макарук [7], Ю. Г. Кім, М. С. Пушкар, Р. А. Марценюк [8], О. В. Лишиленко, І. Б. Садовська [11], О. Г. Дроздова, В. О. Шевчук, І. Й. Яремко та ін. Проте, вважаємо, що в останні роки на недостатньому рівні здійснювалися дослідження з первинного обліку на підприємствах комісійної торгівлі, а отже в науковій літературі ця проблема, якщо і висвітлювалася, то здебільшого без врахування змін в економіці держави.

Мета.

Метою досліджень була оцінка системи первинного обліку діяльності підприємств комісійної торгівлі та наукове обґрунтування напрямів її удосконалення.

Методологія дослідження.

Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних вчених з теорії й методології бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку. У процесі дослідження використовувались загальнонаукові та ретроспективні методи аналізу.

Результати.

У системі бухгалтерського обліку найважливішу інформаційну функцію виконує первинний облік, який є сполучною ланкою між господарською діяльністю та управлінською системою суб'єкта бізнесу.

На думку Ф. Ф. Макарука, первинний облік – це складова (початкова стадія) системи бухгалтерського обліку, на якій здійснюється оформлення активів, зобов'язань і господарських операцій бухгалтерськими документами [7].

Р. А. Марценюк стверджує, що первинний облік – складова загальної системи обліку, яка формує первинні документи на підставі здійснення господарської операції і забезпечує ефективний контроль й управління за діяльністю суб'єкта господарювання [8].

П. О. Куцик стверджує, що раціоналізація первинного обліку застосовується в комплексі з загальними заходами щодо удосконалення організації системи управління суб'єкта господарювання, з метою поліпшення інформаційної бази й максимальної оперативності збору інформації [6].

На нашу думку, первинний облік – це стадія облікового процесу, на якій здійснені господарські операції відображаються у первинних документах, які забезпечують якість інформації системи управління суб'єктом господарювання.

Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [3].

Згідно з п. 2 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку "первинні документи" – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [9].

Всі факти діяльності підприємства узагальнюються в первинних документах, вони відіграють важливу роль у системі управління, оскільки відображають реєстрацію кожної проведеної операції та є юридичним свідченням її здійснення. Господарська операція має підстави бути не визнаною, якщо первинний документ складено неправильно в момент її здійснення або після завершення.

Вимоги до тих прийомів, якими реалізується функціональне призначення первинного обліку визначають вимоги, що висуваються до змісту та порядку реєстрації інформації, в первинних документах. Зазначеним вище Положенням установлено порядок створення первинних документів, записів у регістрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, регістрів і звітів.

Належне інформаційне забезпечення системи бухгалтерського обліку на підприємствах комісійної торгівлі забезпечується певним порядком організації складання й опрацювання

первинних документів, починаючи з моменту їх формування або надходження до моменту здачі в архів.

За результатами обстежень підприємств комісійної торгівлі вважаємо, що первинний облік на підприємствах комісійної торгівлі повинен бути пристосованим до організаційних особливостей їх діяльності.

На стадії первинного обліку підприємств комісійної торгівлі управлінський персонал повинен організувати обліковий процес таким чином, щоб мінімізувати витрати часу і кошти та прискорити рух первинних документів, які надходять у бухгалтерію.

Документальне оформлення операцій на підприємствах комісійної торгівлі розпочинається зі складання договору комісії.

Договір комісії – це договір, за яким одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням другої сторони (комітента) за плату вчинити один або декілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента [12].

Договір комісії укладається в простій письмовій формі. Нотаріальне посвідчення в цьому випадку не потрібне, але при бажанні сторони можуть засвідчити договір у нотаріуса. Сторонами договору можуть бути як юридичні, так і фізичні особи.

За умовами, що встановлені у договорі комісії, їх поділяють на два види:

– договір продажу (комісіонер реалізує товари, що належать комітенту);
– договір купівлі (комісіонер придбаває товари за кошти та за дорученням комітента).

На даний час підприємствами торгівлі комісійні операції оформлюється такими первинними документами: квитанція на приймання комісійних товарів (форма № 1-ВТ); квитанція – комітентська картка на приймання комісійних товарів (форма № 2-ВТ); товарний ярлик (форма № 3-ВТ); оціночно-здавальна відомість (форма № 4-ВТ); акт уцінки комісійних товарів (форма № 5-ВТ), оборотна відомість (форма № 6-ВТ); акт переоцінки (форма № 7-ВТ); прибуткова відомість (форма № 8-ВТ) [4] та ін. (табл. 1).

Таблиця 1

Первинні документи, якими оформляються комісійні операції на підприємствах торгівлі

Етап	Найменування документа	Характеристика
Приймання товарів на комісію	Квитанція (форма № 1-ВТ, форма № 2-ВТ)	Виписується комісіонером на кожну одиницю товару у двох примірниках. Перший примірник квитанції (форма № 1-ВТ) видається комітенту, другий примірник – комітентська картка (форма № 2-ВТ) – залишається у комісіонера і передається в бухгалтерію при товарному звіті матеріально відповідальної особи.
	Товарний ярлик (форма № 3-ВТ)	В ньому вказується найменування товару, ціна реалізації, характеристика товару. Товарний ярлик прикріпляється до товару. Він повинен мати той же номер, що й квитанція.
	Цінник	Складається замість товарного ярлика у разі прийому на комісію дрібних речей, у ньому вказується номер квитанції й ціна реалізації товару.
	Оціночно-здавальна відомість (форма № 4-ВТ)	Складається фахівцем-оцінювачем у двох примірниках, перший з яких здається в бухгалтерію, а другий передається матеріально відповідальній особі.
Продаж комісійних товарів	Товарний чек	Виписується продавцем у двох примірниках. У ньому повинні бути вказані найменування торговельного підприємства, номер товарного ярлика, найменування товару, гарантійний термін, ціна реалізації, дата продажу, прізвище продавця.
	Касовий чек	Ним оформляється отримання грошей від покупця. Касовий чек передається покупцю разом з товарним чеком. Обидва документи погашаються штампом "оплачено".
	Реєстр (опис) товарних чеків	Щодня складається на підставі погашених товарних чеків. Підсумки записів у реєстрі звіряються з показниками реєстратора розрахункових операцій і касовим звітом. Реєстр з доданими до нього товарними чеками передається в бухгалтерію.

Продовження табл. 1

	Реєстр других примірників квитанцій (комітентських карток)	Складається у двох примірниках, містить розпорядження керівника про виплату грошей комітенту, передається в касу під розписку касира на другому примірнику реєстру.
Переоцінка комісійних товарів	Акт уцінки комісійних товарів	Складається комісією в одному примірнику. Дані акта уцінки товару записуються в товарний ярлик з вказанням номера акта, дати його складання, нової ціни з розпискою матеріально відповідальної особи. Акт на уцінку комісійних товарів додається до товарного звіту і передається в бухгалтерію, де на основі його робиться позначка про уцінку товару в другому примірнику квитанції (комітентській картці) (у доданих до статті документах форми немає) і в оборотній відомості. Якщо уцінка зроблена з участю комітента, то позначка про уцінку товару записується і в першому примірнику квитанції.
	Акт про переоцінку	Складається комісією в одному примірнику у разі виявлення якихось дефектів у товарі в присутності комітента, який викликається в обов'язковому порядку. Згода комітента про переоцінку товару підтверджується його підписом на акті.
Повернення комісійних товарів	Акт про зняття комісійних товарів з продажу	Складається в одному примірнику комісією у складі директора, фахівця-оцінювача і бухгалтера. В акті вказується причина зняття товару з продажу: для його переоцінки або для повернення комітенту.
	Прибуткова відомість	Складається касиром на суми, отримані від комітента за зберігання товару в разі його повернення. Ця сума також реєструється реєстратором розрахункових операцій окремо від сум, отриманих за реалізацію товарів. На загальну суму грошових коштів, отриманих за зберігання товару, касир складає прибутковий касовий ордер в одному примірнику. Прибуткова відомість разом з прибутковим касовим ордером здаються в бухгалтерію при касовому звіті.
	Оборотна відомість	Використовується для ведення аналітичного обліку товарів, прийнятих на комісію, і розрахунків з комітентами (із записом операцій по надходженню товарів, їх уцінки, повернення, продажу, виплат грошей комітентам, а також залишку товару і заборгованості перед комітентом на початок звітного періоду).

Джерело: узагальнено автором

Крім зазначених вище первинних документів на підприємствах комісійної торгівлі важливу роль відіграє звіт комісіонера, оскільки на його основі в обліку відображаються здійснені ним операції. Звіт комісіонера складається у довільній формі та оформляється у письмовому або електронному вигляді. Досліджено, що на практиці підприємства комісійної торгівлі часто оформляють ще й акт приймання-передачі послуг комісіонера, в якому вказують дату завершення операцій з надання посередницьких послуг і вартість цих послуг.

Результати проведених досліджень свідчать про те, що вказані вище первинні документи повністю не враховують інформацію, яка необхідна для управління діяльністю підприємств комісійної торгівлі, вони є застарілі, у зв' язку з чим нами удосконалені та запропоновані реєстри аналітичного обліку, а саме: акт уцінки комісійних товарів, акт про переоцінку, прибуткова відомість, оборотна відомість, відомість обліку витрат від надання комісійних послуг, квитанції та товарний ярлик, що забезпечує керівництво підприємства, яке здійснює комісійну торгівлі достовірною інформацією, яка повністю характеризує кількісні та якісні характеристики прийнятих на комісію товарів. Наприклад, у квитанціях і товарному ярлику графу "Характеристика товару" розширено, в залежності від виду товару вказано конкретні характерні ознаки, тому що комісіонер в даній графі може зазначити не повну інформацію про товар. Якщо прийнятий на комісію товар побутової техніки, то до графи "Характеристика товару" додано колонки: потужність, гарантійний термін, виробник та інші. Крім того, ми вважаємо, що у квитанціях і товарному ярлику потрібно враховувати чи цей товар новий чи був у користуванні, тому що характеристика товару в залежності від цього буде відрізнятися, тому на наш погляд доцільно розробити окремі квитанції і товарні ярлики: на приймання нових товарів і на приймання товарів, які були в користуванні, де детально розкрити їх складові характеристики.

Висновки і перспективи.

З результатів проведеного дослідження випливає, що для ефективності системи управління на підприємствах комісійної торгівлі доцільно використовувати, крім зазначених удосконалених первинних документів реєстру первинного обліку, розроблену Відомість обліку витрат від надання комісійних послуг.

Правильно організована система роботи з первинними документами є гарантією оперативного управління діяльністю підприємств комісійної торгівлі, а невід'ємною умовою процесу ведення бухгалтерського обліку на підприємствах комісійної торгівлі є оформлення кожної комісійної операції первинними документами.

На підставі результатів дослідження первинного обліку на підприємствах комісійної торгівлі доцільно буде дослідити питання удосконалення Положення про організацію обліку на підприємствах, які здійснюють операції з комісійної торгівлі.

Список використаних джерел

1. Безверхий К. В. Облікові документи як первинна складова обліково-звітної інформації підприємства. *Європейський вектор економічного розвитку : зб. наук. праць.* 2013. № 1 (14). С. 11–18.

2. Домбик О. М. Первинний облік діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу: управлінський аспект. *Международный научный журнал.* 2015. № 9. С. 91–94.

3. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/main/996-14 (дата звернення 02.09.2017).

4. Інструкція про порядок оформлення суб'єктами господарювання операцій при здійсненні комісійної торгівлі непродовольчими товарами : наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі від 08.07.1997 р. № 343. Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0324-97. (дата звернення 02.09.2017).

5. Корягін М. В., Куцик П. О. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : монографія. Львів : Видавництво ЛКА, 2015. 239 с.

6. Куцик П. О., Чабанюк О. М. Первинний облік в управлінні витратами санаторно-курортних установ. *Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць.* 2009. Вип. 30.

7. Макарук Ф. Первинний облік у системі управління доходами і витратами ринків URL : http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_2_2014_11_25/pervinnij_ oblik_u_sistemi_upravlinnja_dokhodami_i_vitratami_rinkiv/68-1-0-1112. (дата звернення 02.09.2017).

8. Марценюк Р. А. Первинний облік на заготівельних підприємствах: управлінський аспект. *Проблеми теорії і методології бухгалтерського обліку : міжнар. зб. наук. праць.* 2010. № 3 (18). С. 218–223.

9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95/print1454437206566826. (дата звернення 02.09.2017).

10. Правила комісійної торгівлі непродовольчими товарами : наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків України від 13.03.1995 р. № 37. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0079-95. (дата звернення 02.09.2017).

11. Садовська І. Б. Документування як основна складова інформаційних ресурсів в управлінському обліку. *Економічний форум.* 2011. № 2. URL : http:// archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekfor/2011_2/68.pdf. (дата звернення 02.09.2017).

12. Цивільний кодекс України. Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15. (дата звернення 02.09.2017).

Статтю отримано: 02.10.2017 / Рецензування 01.11.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Khrystyna Kuzma
Postgraduate
Lviv University of Trade and Economics
Lviv, Ukraine
E-mail: kuzma.xristina@gmail.com

PRIMARY ACCOUNTING AT COMMISSION TRADE ENTERPRISES

Abstract

Introduction. *In modern conditions, the state of primary accounting does not fully correspond to the level of development of economic activity of commission trade enterprises and remains a problematic and labor-intensive area of accounting. There is a large number of operations of the commodity movement and each operation is taken into account every day and at each enterprise. Therefore, improving the process of documenting of commodity operations and streamlining the document flow is the basis of the rational organization of accounting staff work.*

Methods. *The theoretical and methodical basis of the study is the works of leading scientists in theory and methodology of accounting, legislative acts that consider the main accounting issues. The author created the data basis of original financial documentation of 30 commission trade enterprises in Ukraine over the period of 2017 to provide the informative basis of empirical research studies. The data source on the condition of normative regulation of accounting and analytical activities of commission trade enterprises in Ukraine was the data basis of legislative acts of Verkhovna Rada of Ukraine. Research methodology is based on theoretical insights into the problem and scientific instrumentation that contained the critical content-analysis of original financial statements of commission trade enterprises in Ukraine, comparative analysis of normative documents of Ukrainian legislative acts.*

Results. *The article analyzes the economic essence of primary accounting and its role in the activities of commission trade enterprises. It was revealed that qualitative and well-timed information providing of the accounting system at the commission trade enterprise is ensured by a certain order of organization of the compilation and processing of primary documents or document circulation. The results of the study made it possible reveal that documentary registration of transactions at commission trade enterprises begins with drafting of the commission contract. The primary documents, which are used at commission trade enterprises in the course of acceptance of goods for the commission as well as in the process of their sales, discount and return, are considered. The peculiarities of their application are investigated. The foundations of effective organization and directions of improvement of primary accounting at commission trade enterprises are determined.*

Discussion. *Perspective is the research of the system of operative collection, interpretation, use and transfer of accounting information.*

Keywords: *primary accounting, enterprise, commission trade, primary document.*

References

1. Bezverkhyj, K. V. (2013). Oblikovi dokumenty jak pervynna skladova oblikovo-zvitnoi' informacii' pidpryjemstva [Accounting documents as the primary component of accounting and reporting information of the enterprise]. *Yevropejs'kyj vektor ekonomichnoho rozvytku*, *1 (14),* 11-18.
2. Dombyk, O. M. (2015). Pervynnyj oblik diial'nosti pidpryiemstv hotel'no-restorannoho biznesu: upravlins'kyj aspekt [Primary accounting of activity of enterprises of hotel and restaurant business: management aspect]. *Mezhdunarodnyj nauchnyj zhurnal,* 9, 91-94.
3. Zakon Ukrainy "Pro bukhhalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini" vid 16.07.1999 r. № 996-XIV. Retrivied from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/main/996-14 .
4. Instruktsiia pro poriadok oformlennia sub'iektamy hospodariuvannia operatsij pry zdijsnenni komisijnoi torhivli neprodovol'chymy tovaramy: zatverdzhena nakazom Ministerstva zovnishnikh ekonomichnykh zv'iazkiv i torhivli vid 08.07.1997 r. № 343, Retrivied from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0324-97.
5. Koriahin, M. V. & Kutsyk, P. O. (2015). *Kontseptual'nyj rozvytok metodolohii bukhhalters'koho obliku* [Conceptual development of accounting methodology: monograph]. L'viv : Vydavnytstvo LKA.
6. Kutsyk, P. O. & Chabaniuk, O. M. (2009). Pervynnyj oblik v upravlinni vytratamy sanatorno-kurortnykh ustanov [Primary accounting in the management of the costs of sanatorium and resort institutions], *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, 30.
7. Makaruk, F. Pervynnyj oblik u systemi upravlinnia dokhodamy i vytratamy rynkiv [Primary accounting in the system of income and expense management of the markets]. sophus.at.ua. Retrieved from http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_2_2014_11_25/ pervinnij_oblik_u_sistemi_upravlinnja_dokhodami_i_vitratami_rinkiv/68-1-0-1112 .
8. Martseniuk, R. A. (2010). Pervynnyj oblik na zahotivel'nykh pidpryiemstvakh: upravlins'kyj aspekt [Primary accounting for procurement enterprises: managerial aspect]. *Problemy teorii i metodolohii bukhhalters'koho obliku*, *3 (18),* 218-223.
9. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 88 "Pro zatverdzhennia Polozhennia pro dokumental'ne zabezpechennia zapysiv u bukhhalters'komu obliku" vid 24.05.1995 r., Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95/print1454437206566826.
10. Pravyla komisijnoi torhivli neprodovol'chymy tovaramy : zatverdzheni nakazom Ministerstva zovnishnikh ekonomichnykh zv'iazkiv Ukrainy vid 13.03.1995 r. № 37. Retrieved from : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0079-95.

11. Sadovs'ka, I. B. (2011). Dokumentuvannia iak osnovna skladova informatsijnykh resursiv v upravlins'komu obliku [Documentation as the main component of information resources in management accounting]. *Ekonomichnyj forum, Luts'k, Luts'kyj natsional'nyj tekhnichnyj universytet*, 2. Retrieved from: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ekfor/2011_2/68.pdf.

12. Tsyvil'nyj kodeks Ukrainy. Retrieved from: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15 .

Received: 10.02.2017 / Review 11.01.2017 / Accepted 12.14.2017

УДК 657.9, 339.5
JEL Classification M16

Озеран Алла
д.е.н., професор
кафедра обліку і оподаткування
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»
Київ, Україна
E-mail: alla_ozeran@ukr.net
Коваль Лариса
к.е.н., головний бухгалтер
ТОВ «Трейд – Інвест»
Львів, Україна
E-mail: larkov655@gmail.com

ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ПІДРОЗДІЛАМИ, ВІДКРИТИМИ ЗА МЕЖАМИ МИТНОЇ ТЕРИТОРІЇ УКРАЇНИ

Анотація

Вступ*. Міжнародна інтеграція господарсько-економічних зв'язків та розвиток компаній з іноземним капіталом сприяють розширенню зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, що вимагає формування в обліковому середовищі достовірної інформації для управління підприємством і обумовлює мету досліджень - виявлення теоретичних і методологічних проблем та розробку підходів з удосконалення обліку та звітності взаємовідносин головного підприємства та його підрозділів, відкритих за межами України.*

Методи. *Інформаційною базою емпіричних досліджень слугувала створена автором база даних, що включала облікову документацію та фінансову звітність 8 компаній публічного сектору України 2016-2017 роки, дані опитування експертів-менеджерів як крупних міжнародних компаній, так і компаній Львівської області. В якості джерела даних слугувала також база даних Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України, а про стан нормативного регулювання обліку – інформаційний портал «Законодавство України» Верховної ради України. Методика дослідження базується на контент-аналізі фінансової звітності компаній, експрес-опитуванні й анкетуванні головних бухгалтерів та експертів-менеджерів, а також критичному аналізі нормативних документів українського законодавства.*

Результати*. Розглядаються питання узгодження сучасних господарських і законодавчих податкових норм, які регламентують господарські відносини головного підприємства і відокремлених підрозділів, відкритих за межами України. Запропоновано методичні підходи з удосконалення фінансового обліку взаємовідносин зазначених суб'єктів в умовах сучасного законодавства.*

Висновки. *Внаслідок дослідження отримано наукові і практичні розробки, які доцільно використані у діяльності підприємств та врахувати під час удосконалення сучасної законодавчо-нормативної бази. Підтверджено висунуту гіпотезу про недоцільність застосовування механізму контролю розрахунків за відвантажені іноземному підрозділу товарних та інших цінностей на законодавчому рівні. Це пов'язано з тим, що у взаємовідносинах "головне підприємство – відокремлений підрозділ" відсутній іноземний суб'єкт господарювання. У подальших дослідженнях планується розглянути питання побудови управлінського обліку та звітності суб'єктів бізнесу, які задіяні у зовнішньоекономічній діяльності.*

Ключові слова: *головне підприємство, філія, іноземний підрозділ, внутрішньогосподарські розрахунки, звітність.*

Вступ.

З огляду на обраний політико-економічний та соціальний європейський вектор, трансформація політики держави у сфері економіки та оподаткування спрямована на активізацію перетворень господарського механізму з метою адаптації його до вимог європейських норм. У зв'язку з цим, інтенсивна міжнародна інтеграція господарсько-економічних зв'язків та розвиток компаній з іноземним капіталом сприяють розширенню зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання.

Так, очевидною демонстрацією інтеграційних процесів економік різних держав у зв'язку із залученням інвестицій та здійсненням фінансування поряд із безпосереднім придбанням корпоративних прав українських підприємств є відкриття представництв іноземних держав та розвиток інших форм іноземного бізнесу. Разом з цим, популярними кроками у розширенні вітчизняного бізнесу стає створення та відкриття українськими підприємствами відокремлених підрозділів не лише на території України, але й за її межами.

Слід зазначити, що розширення зон діяльності у зв'язку зі створенням нових сегментів закономірно породжує питання удосконалення методологічних засад фінансового обліку розрахунків головного підприємства з відокремленими підрозділами за товари, роботи, послуги. Адже торговельні підприємства, до складу яких входять філії, представництва чи інші відокремлені підрозділи часто стикаються не лише з проблемами відображення у фінансового обліку внутрішніх операцій, але й з питаннями належного узагальнення вказаних відомостей у звітності. Незайвим у цьому контексті буде згадати чинне нормативно-правове забезпечення, яке, нажаль не має однозначних відповідей та тлумачень окреслених проблемних питань бухгалтерського обліку та звітності операційних, інвестиційних та інших відносин господарюючих одиниць.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання ведення фінансового та податкового обліку товарних операцій підприємства як юридичної особи та його підрозділів неодноразово піднімалися та розглядалися Т. А. Алієвим [1, с. 22], П. О. Куциком, Л. І. Коваль, Т. О. Герасименко [5, с. 69, 6, с. 115], С. О. Строїч [10, с.5]. Зазначені автори відповідали на практичні питання, пов'язані зі стосунками вітчизняних та закордонних господарюючих формувань, частково вирішуючи методологічно-нормативні аспекти проблем. Поряд з цим, проблеми відображення в обліку та звітності відносин підприємств із підрозділами, відкритими за межами України у науково-практичних виданнях розкриті не достатньо.

Мета.

За мету дослідження поставлено виявлення теоретичних і методологічних проблем, розробка підходів з удосконалення обліку й звітності взаємовідносин головного підприємства та його підрозділів, відкритих за межами України, які у сукупності справляють важливий вплив на оподаткування діяльності суб'єктів зовнішньоекономічних відносин.

Методологія дослідження.

Наукове дослідження чинних методологічних проблем відображення в обліку і звітності взаємовідносин суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності базується на діалектичному методі пізнання. Для детальнішого вивчення сучасних проблемних питань обліку та звітності корпоративних формувань використані також інші загальнонаукові методи, а саме, аналізу, синтезу, індукції, дедукції. Вони слугували для виявлення проблемних сторін фінансового обліку господарських операцій та відображення їх у звітності під час провадження зовнішньоекономічної діяльності. Методика дослідження базувалась на контент-аналізі фінансової звітності компаній, експрес-опитуванні й анкетуванні головних бухгалтерів та експертів-менеджерів, а також критичному аналізі нормативних документів українського законодавства.

Результати.

Взаємовідносини підприємства та відокремлених підрозділів, які розташовані та здійснюють свою діяльність на території України врегульовані на законодавчому рівні; методика відображення в обліку і звітності їхньої взаємної діяльності висвітлена достатнім чином. Втім, на сьогодні залишаються невирішеними значна кількість проблемних питань методологічного характеру та питань, пов'язаних із врегулюванням діяльності на рівні нормативно-правових документів.

Тому необхідно провести аналіз методики фінансового та податкового обліку господарських операцій головного підприємства і відокремлених підрозділів, розташованих за межами митної

території України та запропонувати актуальні облікові рішення, які можна використовувати під час відображення в обліку зазначених господарських операцій.

Метою наукового доробку є розробка підходів з удосконалення обліку та звітності господарських операцій головного підприємства та його підрозділів, відкритих за межами України.

Слід зазначити, що відокремлений підрозділ юридичної особи – це філія, інший її підрозділ, що розташований поза місцезнаходженням підприємства та здійснює діяльність з виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг від імені юридичної особи [2]. У зв'язку з цим слід наголосити, що відокремлений підрозділ не може позиціонуватися окремим суб'єктом у контексті ведення діяльності; таким є лише юридична особа.

Положення про філію, яке затверджує головне підприємство визначає умовну майнову відокремленість підрозділу – філії. Тут важливо зауважити, що головне підприємство не відчужує своє майно під час його передавання у відокремлений підрозділ, а ця операція розглядається як переміщення в межах підприємства – юридичної особи.

Чинним законодавством також регулюється перелік повноважень, якими може наділити юридична особа свою філію.

Поряд з цим, заслуговує на увагу відображення в бухгалтерському господарських операцій головного підприємства і підрозділів, виділених на окремий баланс та невідокремлених підрозділів (табл. 1).

Таблиця 1

Відображення в бухгалтерському обліку товарних операцій підприємства та його підрозділів*

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Відокремлені підрозділи		Невідокремлені підрозділи	
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Передача товару від головного підприємства підрозділу № 1	10000,00	683.1	281.1	281.2	281.1
2	Передача товару від головного підприємства підрозділу № 2	14000,00	683.2	281.1	281.3	281.1
3	Передача товару з підрозділу № 1 в підрозділ № 2	8000,00	683.2	683.1	281.3	281.2
4	Передача товару з підрозділу № 1 головному підприємству	5000,00	281.1	683.1	281.1	281.2

**Примітка. табл. 1. складена на підставі джерела [4]*

Відомості таблиці 1 свідчать про те, що, для обліку розрахунків головним підприємством відкриваються аналітичні рахунки до субрахунків 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки" та 281 "Товари на складі". На вказаних субрахунках підрозділи підприємства ведуть облік розрахунків і з головним підприємством, і з іншими підрозділами даної юридичної особи. Також всі розрахункові операції між структурними підрозділами ведуться через головне підприємство.

Під час аналізу відображення в бухгалтерському обліку операцій головного підприємства та підрозділів, відкритих підприємствами за межами митної території України, нами був зроблений висновок про наявність певних невідповідностей у законодавстві.

Для таких ситуацій чинне законодавство встановлює порядок організації обліку та звітності за правилами країни – місцезнаходження підрозділу вітчизняного суб'єкта господарювання. Тому, продемонстрований у таблиці 1 порядок відображення в обліку товарних операцій може бути застосований підрозділами підприємства з місцезнаходженням на території України. Ця проблема також має місце і у зв'язку зі складанням головним підприємством звітності у частині його сегментів, яка базується на відомостях бухгалтерського обліку.

В сучасних умовах мають місце проблемні питання та невідповідності при відображенні у податковому обліку операцій з переміщення товарів через митний кордон України у разі, якщо відокремлений підрозділ є самостійним платником податків за законодавством держави, на

території якої він здійснює діяльність. Відповідно до Митного кодексу, таке переміщення товарів розглядається як звичайний продаж у режимі експорту за межі митної території України [7].

У частині регулювання господарських взаємовідносин чинне законодавство акцентує увагу на тому, що за наявності належно оформлених повноважень юридичної особи керівники її відокремлених підрозділів (філій, представництв, відділень) мають право укладати договори від імені юридичної особи у межах наданих повноважень [2]. У зв'язку з цим, укладення договорів купівлі-продажу між головним підприємством і відокремленим підрозділом з місцезнаходженням за межами України, та надання їх митним органам для оформлення операцій з експорту суперечить чинному господарському та податковому законодавству.

Оскільки відомості податкового обліку формуються з урахуванням бухгалтерського, такий стан, передусім, суттєво впливає на облікові процедури та своєю чергою, на достовірність звітності.

Практика свідчить, що чимало підприємств оформляють господарські відносини зі своїми відокремленими підрозділами, відкритими за межами митної території України на підставі документів, які засвідчують господарські операції з експорту. У фінансовому обліку головного підприємства такі операції відображаються за допомогою рахунку 70 "Доходи від реалізації"; на них розповсюджується правило валютного контролю з питань вчасного закриття експортних контрактів та повернення валютної виручки в Україну у терміни, встановлені вимогами Національного банку України.

Поряд з цим слід навести і додатковий практичний досвід: окрім названої послідовності з відображення в бухгалтерському обліку операцій купівлі-продажу, підприємства відображають внутрішнє переміщення товарів між головним підприємством і відокремленим підрозділом, як цього вимагає чинне вітчизняне законодавство.

Слід вказати, що і такий підхід не досить досконалий, однак на практиці такими неузгодженостями здебільшого нехтують, позаяк на сьогодні переважають вимоги податкового обліку [8]. Що ж стосується відображення у звітності інформації про розрахунки з іноземними підрозділами, це питання на сьогодні не вирішене.

Тому, якщо розглядати головне підприємство і відокремлений підрозділ як два незалежних суб'єкти господарювання, то передавання товарів від одного іншому (експорт) слід вважати продажем. Зазначимо, що під час здійснення товарних операцій головного підприємства і відокремленого підрозділу, відкритого за межами України можуть виникати дещо нестандартні ситуації. Зокрема, візьмемо до прикладу ситуацію, якщо товар придбано підрозділом та реалізовано сторонньому покупцеві, а кошти від реалізації отримує головне підприємство. Тоді взаєморозрахунки між головним підприємством та відокремленим підрозділом можуть супроводжуватися виписуванням письмового повідомлення про здійснення операції. Тому з метою оподаткування письмове повідомлення прирівнюється до здійснення заліку заборгованості – своєрідної "безготівкової оплати", у зв'язку з чим кошти, отримані головним підприємством, включаються до складу доходу від реалізації.

Базуючись на чинній практиці аналізованих взаємовідносин та з урахуванням чинного законодавства зроблено висновок про те, що відображення в обліку і звітності товарних відносин між головним підприємством і підрозділом, відкритим за межами митної території України не можна ототожнювати із відносинами з підрозділом з місцезнаходженням на території України.

Розв'язання та вирішення питань і проблем, що висвітлюються нами у цій науковій публікації тісно пов'язане із внесенням змін у чинне митне та господарське законодавство, адже відокремлений підрозділ, відкритий за межами митної території України не має статусу юридичної особи, проте митне законодавство потребує встановлення договірних відносин з головним підприємством. Одним із шляхів удосконалення взаємовідносин можуть бути зміни щодо надання статусу юридичної особи відокремленим підрозділам за законодавством іноземної держави – місцезнаходження підрозділу за межами митної території України.

У цьому випадку термін "нерезидент" з огляду на податковий облік доцільно застосовувати лише до розташованих на території України філій, представництв, тощо іноземних держав. Це

забезпечить достовірність звітності головного підприємства.

Висновкии і перспекти.

Реалізація викладених пропозицій, сформульованих на підставі аналізу чинних законодавчих і нормативних документів, допоможе здійснити позитивний вплив на методику фінансового і податкового обліку не лише товарних, але й всіх господарських операцій, які описані нами вище.

На наш погляд, недоцільно на законодавчому рівні застосовувати механізм контролю розрахунків за відвантажені іноземному підрозділу товарні та інші цінності. Це пов'язано з тим, що у взаємовідносинах "головне підприємство – відокремлений підрозділ" відсутній іноземний суб'єкт господарювання.

Поряд з цим, здійснення вказаних заходів є підставою для належного ведення обліку головним підприємством з виокремленням взаємовідносин з іноземними підрозділами в аналітичному обліку з метою подальшого правомірного включення їх показників до фінансової звітності підприємства.

Таким чином, вищенаведені пропозиції мають прикладний характер, що дозволить узгодити існуючі на практиці розбіжності між економічними та податковими нормами, пов'язаними з відображенням в бухгалтерському обліку та звітності господарських відносин головного підприємства з відокремленими підрозділами, відкритими за межами України. Також в подальшому потребують розгляду питання налагодження управлінського обліку і звітності господарських взаємовідносин головного підприємства та його підрозділів.

Список використаних джерел

1. Алієв Т. А. Внутрішнє переміщення товарів на торговельному підприємстві. *Все для бухгалтера в торгівлі*. 2007. № 24. С. 22.

2. Господарський кодекс України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/ show/4495-17 (дата звернення 10.11.2017 р.)

3. Золотухін О. Ведення обліку операцій з товарами у головного підприємства та його філій. *Все для бухгалтера в торгівлі*. 2006. № 39. С. 12.

4. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобовязань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99. (дата звернення 10.11.2017 р.)

5. Куцик П. О., Коваль Л. І., Герасименко Т. О. Зміна статусу підрозділів – нерезидентів та їх вплив на відображення в обліку головного підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії*. Серія : Економічна. Вип. 30. 2009. С. 69-63.

6. Куцик П. О., Коваль Л. І., Герасименко Т. О. Проблемні питання обліку товарних розрахунків із підрозділами, відкритими резидентами за межами митної території України. *Науковий вісник НЛТУ : збірник науково-технічних праць*. 2009. Вип. 19.1. С. 115-118.

7. Митний кодекс України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17 (дата звернення 10.10.2017 р.)

8. Податковий кодекс України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ 2755-17 (дата звернення 10.10.2017 р.)

9. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL http://uapravo.net/data/base51/ ukr51374.htm (дата звернення 06.10.2017).

10. Строїч С. О. Філії та представництва: створення, реєстрація, податок з доходів. *Все про бухгалтерський облік*. 2006. № 111. С. 7.

Статтю отримано: 10.09.2017 / Рецензування 10.10.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Alla Ozeran
Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Accounting and taxation
Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine
E-mail: alla_ozeran@ukr.net
Larysa Koval
Ph.D. (in Economics), Chief accountant
LTD «Treid–Invest»
Lviv, Ukraine
E-mail: larkov655@gmail.com

ENTERPRISE ACCOUNTING ON OPERATIONS OF ENTERPRISE UNITS OUTSIDE THE CUSTOM TERRITORY OF UKRAINE

Abstract

Introduction. *Intensive international integration of economic connections and development of companies with a foreign capital assist expansion of foreign economic activity of local enterprises. It requires the formation of the registration environment of actual, reliable information for enterprise management. The aim of research study is to determine theoretical and methodological issues and to develop the approaches for the improvement of accounting of relations between main enterprise and its subdivisions outside Ukraine.*

Methods. *The author created the data basis of original financial documentation of 8 public sector enterprises in Ukraine over the period of 2016-2017 and polling data of expert-managers of both international and Ukrainian (Lviv region) companies to provide the informative basis of empirical research studies. The data source on the condition of normative regulation of accounting in Ukraine was the data basis of legislative acts of Verkhovna Rada of Ukraine and data basis of Government Comission of financial credit documents.Research methodology is based on theoretical insights into the problem and scientific instrumentation that contained the critical content-analysis of original financial statements of companies, polling data and questionnaires of chief accountants and experts-managers, comparative analysis of normative documents of Ukrainian legislative acts.*

Results. *The concordances of modern economic and legislative tax norms, that regulate the economic relations of main enterprise and separated subdivisions outside Ukraine are examined in the study. The author offers methodical approaches for the improvement of financial account of mutual relations of the marked subjects in terms of modern legislation.*

Discussion. *The obtained results of the study make it possible to conclude that scientific and practical development can be used in enterprise activities and taken into account during the improvement of modern legislative and normative base. The author argues that it is useless to provide mechanism of settlement transactions in terms of dispatched goods for foreign subdivisions at the legislative level. It is connected, first of all, with the absence of foreign business operation unit in the following scheme: main enterprise and its subdivisions. Further research will be focused on financial accounting procedures and reporting of business subdivisions that take part in foreign economic activities.*

Keywords: *main enterprise, branch, separate subdivision, foreign operation, internal calculations statements.*

References

1. Aliiev, T. A. (2007). Vnutrishnie peremischennia tovariv na torhovel'nomu pidpryiemstvi [The internal moving of commodities is to the trade enterprise]. *All for an accountant in trade, 24,* 22. [in Ukranian].
2. Hospodars'kyj kodeks Ukrainy [Commercial Code of Ukraine]. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/lavs/ shov/4495-17. [in Ukranian].
3. Zolotukhin, O. (2006). Vedennia obliku operatsij z tovaramy u holovnoho pidpryiemstva ta joho filij [A main enterprise and his branches have registering of operations with commodities]. *All for an accountant in trade, 39,* 12. [in Ukranian].
4. Instruktsiia iz zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan' i hospodars'kykh operatsij pidpryiemstv i orhanizatsij [Instruction on the application of the Plan of accounts of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/lavs/shov/z0893-99. [in Ukranian].
5. Kutsyk, P. O. Koval, L. I. Gerasymenko, T. O. (2009) Zmina statusu pidrozdiliv – nerezydentiv ta ikh vplyv na vidobrazhennia v obliku holovnoho pidpryiemstva [Change of status of subdivisions - non-residents and their

influence on a reflection in the account of main enterprise]. *Announcer of the Lviv commercial academy. Issues of Economics*, 30, 69-63. [in Ukranian].

6. Kutsyk, P. O., Koval, L. I. Gerasymenko, T. O. (2009). Problemni pytannia obliku tovarnykh rozrakhunkiv iz pidrozdilamy, vidkrytymy rezydentamy za mezhamy mytnoi terytorii Ukrainy [Problem questions of account of commodity calculations with subdivisions, by open residents outside custom territory of Ukraine]. *Scientific announcer of Lviv National University*: *is collection of scientific and technical labours.*19.1. 115-118. [in Ukranian].

7. Mytnyj kodeks Ukrainy. [Customs Code of Ukraine]. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/lavs/shov/4495-17. [in Ukranian].

8. Podatkovyj kodeks Ukrainy. [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/lavs/shov/2755-17. [in Ukranian].

9. Zakon Ukrai'ny „Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrai'ni" No 996-HIV vid 16.07.1999 r. [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV of 16.07.1999]. Retrieved from http://uapravo.net/data/ base51/ukr51374.htm. [in Ukranian].

10. Stroich, S. O. (2006). Filii ta predstavnytstva: stvorennia, reiestratsiia, podatok z dokhodiv [Branches and representative offices : creation, registration, tax from profits]. *All about a record-keeping, 111*, 7. [in Ukranian].

Received: 09.10.2017 / Review 10.10.2017 / Accepted 12.14.2017

УДК 657.1:657.6
JEL Classification M4

Пугаченко Ольга
к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту та оподаткування
Центральноукраїнський національний технічний університет
Кропивницький, Україна
E-mail: pugachenkoolga@gmail.com

СТРАХОВІ РЕЗЕРВИ: ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ, ОБЛІК, ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ

Анотація

Вступ. *Тенденції розвитку вітчизняного страхового ринку, виникнення нових видів страхових ризиків, недосконалість процесів формування, використання і розміщення страхових резервів, особливості бухгалтерського обліку та проблеми їх внутрішнього контролю зумовлюють необхідність удосконалення процесу управління страховими резервами та є особливо актуальними на сучасному етапі розвитку економіки України.*

Методи. *Дослідження базується на методах аналізу, узагальнення та групування. При вивченні порядку формування страхових резервів та розробці робочих документів внутрішнього контролера було застосовано метод графічного представлення. Визначення економічного змісту поняття «страхові резерви» та законодавчого регулювання порядку їх формування базувалось на історико-порівняльному методі дослідження.*

Результати. *Наведено результати діяльності страховиків на ринку фінансових послуг України з інформацією про страхові резерви. Узагальнено визначення «страхові резерви» у різних літературних джерелах. Проаналізовано основні положення законодавчих актів із формування страхових резервів. Описано механізм формування технічних резервів і резервів із страхування життя. Розглянуто порядок бухгалтерського обліку страхових резервів згідно діючої методології та представлено склад і зміст додаткових статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) для страховиків. Розроблено методику внутрішнього контролю страхових резервів із виділенням джерел інформації, контрольних процедур та особливостей відображення в обліку і звітності. Перевагою даної статті є наведення форм робочих документів внутрішнього контролера при перевірці страхових резервів.*

Перспективи. *Перспективами подальших досліджень є розробка пропозицій з удосконалення організації та методології обліку страхових резервів та представлення методики внутрішнього контролю діяльності страховиків.*

Ключові слова: *страхові резерви, страховики, бухгалтерський облік, внутрішній контроль, методологія обліку, Баланс (Звіт про фінансовий стан), додаткові статті, перевірка, робочі документи внутрішнього контролера.*

Вступ.

Страховий ринок України поступово виходить з кризи. Згідно з даними Національної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, за підсумками 2016 року страхові компанії наростили валові премії на 18,3%, чисті премії (без урахування перестрахування) – на 18,4%, причому зростання спостерігалося за всіма видами страхування. У структурі платежів традиційно продовжують домінувати «моторні» види страхування (КАСКО, ОСАГО і «Зелена карта»): їхня частка до кінця 2016 року склала майже 33%. Страхування майна в портфелях страхових компаній складало 10%, медстрахування – 8,6%, страхування фінризиків – 7,5%, страхування від нещасних випадків – лише 2,7%. Зростання виплат, навпаки, сповільнилося. Якщо за 2015 рік страховики (за винятком компаній зі страхування життя) виплатили на 55% більше, ніж протягом 2014 року, то за 2016 рік обсяг виплачених відшкодувань збільшився на 12,6%. Така тенденція безпосередньо пов'язана з обвалом курсу гривні у 2014 році. Девальвація призвела до зростання збитків, якими і «накрило» страховиків через рік. У 2016 році слідом за стабілізацією гривні вирівнялася і ситуація з виплатами.

Взагалі, український страховий ринок стає все більш концентрованим. Частка трьох найбільших ризикових компаній до початку 2017 року склала 18,9% (роком раніше – 14,7%), топ-10

– 44,6% (36,3%), топ-20 – 62,7% (60,3%) і топ-50 компаній контролювали майже 86% ринку (роком раніше – 85%). Таке укрупнення говорить про те, що український ринок стає більш зрілим. А також про те, що системні страхові компанії поступово витісняють слабших і дрібніших конкурентів [2].

Ринкові трансформації економіки України, яка зазнала впливу світової фінансово-економічної кризи, значно підвищують роль страхування. Велике значення для ефективної діяльності страхового ринку відіграють страхові резерви та управління ними [6, с. 295].

Страхові резерви є обов'язковими грошовими фондами страхових компаній, що формуються за рахунок страхових премій до встановлення практичної збитковості страхової суми з урахуванням наявності у страховому портфелі страховика видів страхування та строку дії договорів. Страховик має розміщувати їх з урахуванням безпечності, прибутковості, ліквідності та диверсифікованості [8, с. 789].

Обсяг резервів страхових компаній протягом 2016 року збільшився на 13,9%, а сукупні активи, навпаки, скоротилися на 7,7%. Це можна пов'язати з тим, що протягом 2016 року Нацкомфінпослуг виключила зі свого реєстру 47 компаній. Це, у свою чергу, вплинуло на «бухгалтерський звіт» усього ринку. До того ж, незважаючи на загальне зростання, в окремих страховиків спостерігалося падіння не лише премій, а й капіталізації, і, як наслідок, активів [2].

Облік страхових резервів – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про страхові резерви зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. При цьому, не менш важливим є здійснення контролю за порядком формування страхових резервів суб'єктами страхової діяльності як зі сторони внутрішніх, так і зовнішніх контролерів. Адже саме облік і контроль забезпечують отримання достовірних даних про стан діяльності страховиків у цілому, так і страхових резервів зокрема. Все це свідчить про актуальність розгляду означеної тематики та її нагальність на сучасному етапі розвитку фінансової сфери в Україні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Мамонова Г.В. досліджує економічну сутність страхових резервів представляючи авторське бачення даного терміну та робить висновок, що поняття «страхові фонди» та «страхові резерви» не є тотожними [6]. Самошкіна І.Д. визначає особливості формування страхових резервів страхових компаній, вектори вдосконалення фінансового механізму формування страхових резервів страховика та напрями покращання фінансового планування щодо формування та використання страхових резервів [8]. Балицька М.В. систематизує види страхових резервів, які відповідно до законодавства повинні створювати вітчизняні страхові компанії та зміни законодавства щодо регулювання процедури інвестування [1].

Особливості обліку та контролю страхових резервів розглядали: Кулагіна Г.С. та Слободяник Ю.Б. виокремлюючи особливості аудиту формування та розміщення страхових резервів страховиків (2011); Лень В.С. задля обліку резерву бонусів за договорами довгострокового страхування життя (2011 р.); Лаврова О.О. з'ясовуючи вплив страхової діяльності на систему обліку (2015 р.); Матвійчук Л.О. у частині методичних підходів до формування та обліку страхових резервів за видами страхування, іншими, ніж страхування життя (2013 р.) та при страхуванні життя (2014 р.); Мних Є.В. та Лень В.С. досліджуючи облік розміщення страхових резервів у банківські метали (2011 р.); Панченко І.А. та Прокопенко Ж.В. щодо визначення страхових резервів як об'єктів бухгалтерського обліку страхових компаній із впливом умов ризику (2013 р.); Попова І.В. досліджуючи фінансовий контроль страхових організацій (2015 р.); Сидоренко О.О., виявляючи проблеми й шляхи їх вирішення при обліку формування технічних резервів (2012 р.) та обґрунтовуючи доцільність розрахунку резерву коливань збитковості (2009) тощо.

Крім того, в Україні видано цілий ряд підручників та навчальних посібників, які присвячено проблематиці обліку та контролю діяльності страховиків, зокрема «Бухгалтерській облік страхової діяльності» Приходько В.С. (2002 р.), «Облік та аудит в страхових компаніях» Гарматія Т.О.

(2004 р.); «Облік і аудит у страхових організаціях» Гаманкової О.О. (2006 р.); «Облік і аудит в страхових організаціях» Леня В.С. (2009 р., 2012 р.); «Страховий менеджмент» Павлова В.І., Павлова К.В., Свердлюк І.В. (2015 р.); «Проблеми теорії та нормативно-правового регулювання соціального страхування в Україні» Кучми О.Л. (2016 р.); «Страховий менеджмент» Сокиринської І.Г., Журавльової Т.О. та Аберніхіної І.Г. (2016 р.). Все це свідчить про постійний інтерес до питань формування, обліку й контролю страхових резервів, проте не вирішує усієї сукупності проблем з удосконалення їх організації та методики.

Мета.

Метою дослідження є діагностика та виявлення проблем механізму формування, особливостей обліку та внутрішнього контролю страхових резервів задля удосконалення існуючого порядку у суб'єктів страхової діяльності.

Методологія дослідження.

Дослідження порядку бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю страхових резервів проводилось з використанням методів аналізу, узагальнення та групування. При вивченні динаміки порядку формування страхових резервів та розробці робочих документів внутрішнього контролера було застосовано метод графічного представлення. Визначення економічного змісту поняття «страхові резерви» та законодавчого регулювання порядку їх формування в Україні базувалось на історико-порівняльному методі дослідження.

Результати.

Страховиками, які мають право здійснювати страхову діяльність на території України, є: фінансові установи, які створені у формі акціонерних, повних, командитних товариств або товариств з додатковою відповідальністю згідно із Законом України «Про господарські товариства», з урахуванням того, що учасників кожної з таких фінансових установ повинно бути не менше трьох, та інших особливостей, передбачених законодавчо, а також одержали у встановленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності; зареєстровані Уповноваженим органом відповідно до законодавства України постійні представництва у формі філій іноземних страхових компаній, які також одержали у встановленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності. Страховиками-нерезидентами вважаються фінансові установи, що створені та мають ліцензію на провадження страхової діяльності відповідно до законодавства тих іноземних держав, у яких вони зареєстровані [3].

Статтею 30 Закону України «Про страхування», передбачено що страховики зобов'язані дотримуватися умов забезпечення платоспроможності, однією з яких є створення страхових резервів, достатніх для майбутніх виплат страхових сум і страхових відшкодувань. Страхові резерви утворюються страховиками з метою забезпечення майбутніх виплат страхових сум і страхового відшкодування залежно від видів страхування (перестрахування) – таблиця 1.

Таблиця 1

Визначення поняття «страхові резерви» в літературних джерелах *

Визначення	Літературне джерело
Грошові кошти, що утворюються страховиками з метою забезпечення майбутніх виплат страхових сум і страхового відшкодування залежно від видів страхування (перестрахування)	Закон України «Про страхування» від 07 березня 1996 року № 85/96-ВР
	Вовчак О.Д. Страхова справа : [підручник] / О.Д. Вовчак. - К.: Знання, 2011. – 391 с.
Величина, яка визначає грошову оцінку зобов'язань страховика за договорами страхування (перестрахування), розрахована відповідно до вимог законодавства з метою забезпечення майбутніх страхових виплат залежно від видів страхування	Розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг «Положення про обов'язкові критерії та нормативи достатності, диверсифікованості та якості активів страховика» від 23.02.2016 р. № 396

Продовження табл. 1

Потік, що базується на ризиковому, вірогідному характері руху коштів, і тому у процесі формування та використання страхового фонду за призначенням є вірогідність не збігання обсягу сформованого резерву та потреби у виплаті страхового відшкодування	Шірінян Л.В. Фінанси страхових організацій : [конспект лекцій для студентів напряму підготовки 6.030508 «Фінанси і кредит»] / Л.В. Шірінян. – К.: НУХТ, 2014. – 108 с.
Сукупність грошових коштів цільового призначення, сформована за рахунок отриманих страховиком страхових премій і використовувана ним для забезпечення прийнятих на себе страхових зобов'язань	Марчева И.А. Страхование : [Учебно-методическое пособие]. Составитель: И.А. Марчева – Н.Новгород: Нижегородский госуниверситет, 2012. – 122 с.
Зарезервована частина страхових премій, що надійшла за договорами страхування, яка утворюється залежно від видів страхування з метою гарантії майбутніх виплат страхових сум та відшкодувань	Мамонова Г.В. Дослідження економічної сутності страхових резервів / Г.В. Мамонова // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. – 2012. – Вип. 6. – С. 297
Грошові кошти, що утворюються страховиками з метою забезпечення майбутніх виплат страхових сум і страхового відшкодування страхувальником залежно від видів страхування (перестрахування), шляхом відрахувань до 50 % від страхових платежів з цих видів страхування та доходів, одержаних від розміщення тимчасово вільних коштів	Бухгалтерський фінансовий облік [текст]: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
Формуються за рахунок страхових премій з урахуванням наявності у страховому портфелі страховика видів страхування та терміну дії договору страхування	Страхування : [Підручник] / Керівник авт. колективу і наук. ред. С.С. Осадець. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2002. – 599 с.
Відображають розмір невиконаних на даний момент часу зобов’язань страховика за укладеними ним з страхувальниками договорами страхування	Сербиновский Б.Ю. Страховое дело : [учеб. пособ.] / Б. Сербиновский, В. Гаркуша. – Ростов н/Д: «Феникс», 2000. – 384 с.
Величина зобов’язань страховика перед страхувальниками за діючими на звітну дату договорами страхування	Шелехов К.В. Страхування : [Навч. посібник] / К.В. Шелехов, В.Д. Бігдаш. – К.: МАУП, 1998. – 424 с.
Категорія, що відображає суму фінансових ресурсів не виконаних на даний момент зобов’язань страховика із страхових виплат	Шахов В.В. Страхование : [учеб, для вузов] / Шахов В.В. – М.: Страховой полис: ЮНИТИ, 1997. – 311 с.

** Джерело: розроблено автором*

Страховики зобов'язані формувати і вести облік страхових резервів у порядку та обсягах, встановлених законодавчо, станом на кожен день. Крім того, страховики, які мають право укладати договори обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів, формують та ведуть облік страхового резерву збитків, які виникли, але не заявлені, та страхового резерву коливань збитковості в обов'язковому порядку. Страхові резерви в обсягах, що не перевищують технічних резервів, а для страхових компаній із страхування життя – математичних резервів, утворюються у тих валютах, в яких несуть відповідальність за своїми страховими зобов'язаннями. Страхові резерви поділяються на два види, які представлено на рис. 1.

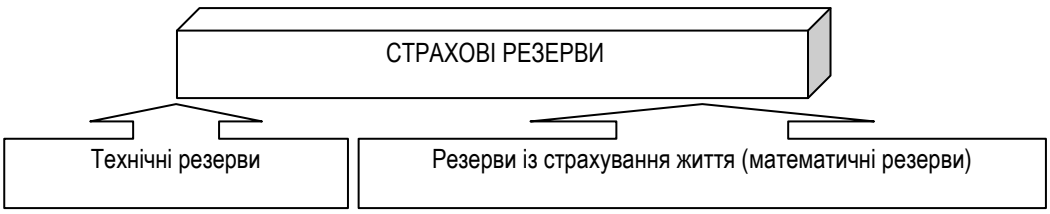

Рис. 1. Види страхових резервів *

** Джерело: розроблено автором на підставі [3]*

Країнами Європейського Союзу було виділено сім основних факторів, під впливом яких формується система страхових резервів, такі як: інверсія циклу страхової організації; стійкість страхового портфеля; ризикова структура страхового портфеля; організаційна структура страхової

організації; інвестиційна діяльність страхової компанії;. рівень розвитку перестрахування на ринку; інфляція. Якщо українські страховики (перестраховики) будуть дотримуватися цих основних факторів, вони зможуть сформувати страхові резерви, які забезпечать їм фінансову стійкість на ринку страхування та можливість своєчасно виконувати свої зобов'язання перед страхувальниками та іншими страховими (перестраховими) компаніями. Значний вплив як на джерела й обсяг страхових резервів, так і на їхній склад має участь страховика в інвестиційній діяльності [1, с. 21].

Наразі Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг України затверджено Методику формування страхових резервів за видами страхування, іншими, ніж страхування життя та Методику формування резервів із страхування життя, якими регламентуються умови їх формування. Аналіз основних положень законодавчих актів із порядку формування страхових резервів представлено у таблиці 2.

Таблиця 2

Аналіз основних положень законодавчих актів із формування страхових резервів *

Комітет у справах нагляду за страховою діяльністю – *втратили чинність*			
Положення про порядок формування, розміщення та обліку страхових резервів з видів страхування, інших ніж страхування життя (від 26.05.1997 р. № 41)	Втрата чинності 27.02.2005 р.	Методика формування резервів із страхування життя (від 23.06.1997 р. № 46)	Втрата чинності 25.06.2004 р.
Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України – *діють наразі*			
Методика формування страхових резервів за видами страхування, іншими, ніж страхування життя (від 17.12.2004 р. № 3104)		Методика формування резервів із страхування життя (від 27.01.2004 р. № 24)	
1. Загальні положення		1. Загальні положення	
2. Склад технічних резервів		2. Складові частини страхових резервів	
3. Формування резерву незароблених премій		3. Загальні вимоги до розрахунку математичних резервів та викупних сум	
4. Формування резерву заявлених, але невиплачених збитків		4. Загальні вимоги до розрахунку резерву належних виплат страхових сум	
5. Формування резерву збитків, які виникли, але не заявлені		5. Модифікація резерву нетто-премій	
6. Формування резерву коливань збитковості		6. Вимоги до базису розрахунку математичних резервів	
7. Резерв катастроф		7. Прикінцеві положення	
Додаток «Методи розрахунку резерву збитків, які виникли, але не заявлені»			

** Джерело: розроблено автором*

Формування резервів із страхування життя, медичного страхування і обов'язкових видів страхування здійснюється окремо від інших видів страхування. Страховики зобов'язані вести облік договорів страхування і вимог (заяв) страхувальників щодо виплати страхової суми або страхового відшкодування за формою, яка забезпечить отримання інформації, необхідної для врахування при формуванні страхових резервів. Уповноважений орган може встановити порядок та форму ведення обліку договорів страхування і вимог (заяв) страхувальників щодо виплати страхової суми або страхового відшкодування.

Законодавчо передбачено, що страховики зобов'язані формувати і вести облік таких технічних резервів за видами страхування (крім страхування життя):

– незароблених премій (резерви премій), що включають частки від сум надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що відповідають страховим ризикам, які не минули на звітну дату;

– збитків, що включають зарезервовані несплачені страхові суми та страхові відшкодування за відомими вимогами страхувальників, з яких не прийнято рішення щодо виплати або відмови у виплаті страхової суми чи страхового відшкодування.

Величина резервів незароблених премій на будь-яку звітну дату встановлюється залежно від часток надходжень сум страхових платежів (страхових премій, страхових внесків), які не можуть

бути меншими 80 відсотків загальної суми надходжень страхових платежів (страхових премій, страхових внесків), з відповідних видів страхування у кожному місяці з попередніх дев'яти місяців (розрахунковий період) і обчислюється в такому порядку: частки надходжень сум страхових платежів (страхових премій, страхових внесків) за перші три місяці розрахункового періоду множаться на одну четверту; частки надходжень сум страхових платежів (страхових премій, страхових внесків) за наступні три місяці розрахункового періоду множаться на одну другу; частки надходжень сум страхових платежів (страхових премій, страхових внесків) за останні три місяці розрахункового періоду множаться на три четвертих; одержані добутки додаються. У цьому разі останній місяць розрахункового періоду буде складатися із кількості днів на дату розрахунку.

Страховики можуть прийняти рішення про запровадження з початку календарного року згідно з встановленою Уповноваженим органом методикою формування і ведення обліку таких технічних резервів за видами страхування, іншими ніж страхування життя:

- резерв незароблених премій;
- резерв заявлених, але не виплачених збитків;
- резерв збитків, які виникли, але не заявлені;
- резерв катастроф;
- резерв коливань збитковості.

При цьому, страховики зобов'язані письмово повідомити Уповноважений орган про запровадження формування і ведення обліку зазначених технічних резервів за видами страхування, іншими ніж страхування життя, не пізніше ніж за 45 днів до початку календарного року [3].

Для забезпечення страхових зобов'язань із страхування життя та медичного страхування страховики формують окремі резерви за рахунок надходження страхових платежів і доходів від інвестування коштів сформованих резервів за цими видами страхування. Кошти резервів із страхування життя не є власністю страховика і мають бути відокремлені від його іншого майна. Страховик зобов'язаний обліковувати кошти резервів із страхування життя на окремому балансі і вести їх окремий облік. Кошти резервів із страхування життя не можуть використовуватися страховиком для погашення будь-яких зобов'язань, крім тих, що відповідають прийнятим зобов'язанням за договорами страхування життя, і не можуть бути включені до ліквідаційної маси у разі банкрутства страховика або його ліквідації з інших причин, і підлягають передачі іншому страховику за згодою страхувальника та застрахованої особи або підлягають передачі застрахованій особі. Окремий перелік резервів по медичному страхуванню, а також порядок їх формування та обліку може визначатися відповідними нормативно-правовими актами.

Страховики зобов'язані створювати і вести облік таких резервів із страхування життя:

- довгострокових зобов'язань (математичні резерви);
- належних виплат страхових сум.

Величина резервів довгострокових зобов'язань (математичних резервів) обчислюється актуарно окремо по кожному договору згідно з методикою формування резервів із страхування життя з урахуванням темпів зростання інфляції [3]. Методика формування резервів із страхування життя, обсяги страхових зобов'язань залежно від видів договорів страхування життя, а також мінімальні строки дії договорів страхування життя встановлюються Уповноваженим органом.

Методологією обліку передбачено рахунок 49 «Страхові резерви», який призначено для узагальнення інформації про рух коштів страхових резервів, тобто він використовується підприємствами, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування» і в передбаченому порядку формують страхові резерви.

Обчислена на звітну дату сума страхових резервів відображається за кредитом субрахунків обліку страхових резервів і дебетом субрахунків обліку результатів змін цих страхових резервів. За дебетом субрахунків обліку страхових резервів відображається сума страхових резервів на минулу звітну дату в кореспонденції з відповідними субрахунками обліку результатів змін страхових

резервів.

Обчислена на звітну дату сума часток перестраховиків у страхових резервах відображається за дебетом субрахунків обліку часток перестраховиків у страхових резервах і кредитом субрахунків обліку результатів змін цих страхових резервів. За кредитом субрахунків обліку часток перестраховиків у страхових резервах відображається сума часток перестраховиків у страхових резервах на минулу звітну дату в кореспонденції з відповідними субрахунками обліку результатів змін цих страхових резервів.

Згідно методології обліку, щомісяця сальдо субрахунків обліку результатів змін страхових резервів списується у порядку закриття в кореспонденції з кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» або дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», за винятком результату зміни резервів незароблених премій, сальдо якого щомісяця списується у порядку закриття на субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

У І розділі активу Балансу (Звіту про фінансовий стан) може бути відображена додаткова стаття 1060 «Відстрочені аквізиційні витрати». У даній статті страховики відображають аквізиційні витрати, що мали місце протягом поточного та/або попередніх звітних періодів, але які належать до наступних звітних періодів та визнаються у витратах одночасно з визнанням відповідної заробленої премії протягом строку дії страхового договору (контракту).

Аквізиційні витрати – це витрати, пов'язані із залученням нових страхувальників, укладанням нових договорів страхування. Вони можуть включати оплату послуг із розробки умов, правил страхування та проведення актуарних розрахунків; комісійну винагороду страховим посередникам (брокерам, агентам) за укладання й обслуговування договорів страхування; відшкодування страховим агентам витрат на службові поїздки, пов'язані з виконанням їхніх обов'язків; оплату послуг спеціалістів, які оцінюють прийняті на страхування ризики; витрати на виготовлення бланків страхової документації; витрати на рекламу тощо.

Додаткова стаття 1065 «Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах» у розділі І «Необоротні активи» в активі Балансу (Звіту про фінансовий стан) призначена для відображення страховиками коштів у централізованих страхових резервних фондах, зокрема, які перебувають в управлінні Моторно-транспортного страхового бюро України, але які належать страховикам. При цьому, інформація про залишки коштів у централізованих страхових резервних фондах включається до підсумку балансу [4].

У додатковій статті 1115 «Депозити перестрахування», яка знаходиться у розділі ІІ «Оборотні активи» в активі Балансу (Звіту про фінансовий стан) страховики наводять суму за угодами перестрахування, які характеризуються переданням незначного страхового ризику або відсутністю передання страхового ризику та використовуються переважно як засіб оптимізації грошових потоків у короткостроковій та середньостроковій перспективі. Внутрішньому контролеру слід пам'ятати, що сума за угодами перестрахування включається до підсумку балансу.

Розділ ІІ «Оборотні активи» в активі Балансу (Звіту про фінансовий стан) для страховиків відводить додаткові статті: 1180 «Частка перестраховика в страхових резервах у тому числі в»: резервах довгострокових зобов'язань – 1181; резервах збитків або резервах належних виплат – 1182; резервах незароблених премій – 1183; інших страхових резервах – 1184. У додаткових рядках 1180-1184 страховики наводять визначену та оцінену суму частки перестраховиків у страхових резервах кожного виду відповідно до вимог чинного законодавства. У підсумок балансу включається загальна сума частки перестрахувальника в страхових резервах. При перевірці слід пам'ятати, що рядок 1180 «Частка перестраховика в страхових резервах» повинен бути більшим або дорівнювати сумі рядків 1181,1182, 1183, 1184.

Внутрішньому контролеру необхідно перевірити додаткові статті Балансу (Звіту про фінансовий стан), де страховики наводять інші компоненти власного капіталу, які не можуть бути включені до попередніх статей розділу І «Власний капітал» пасиву. Для цього передбачено додаткову статтю 1435 «Інші резерви», адже сума інших резервів включається до підсумку Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Додатковими статтями Балансу (Звіту про фінансовий стан) є статті у яких страховики наводять і розшифровують суму резерву незароблених премій, резерву збитків або резерву належних виплат, резерву довгострокових зобов'язань та інших страхових резервів, зокрема: 1530 «Страхові резерви», у тому числі 1531 «Резерв довгострокових зобов'язань», 1532 «Резерв збитків або резерв належних виплат», 1533 «Резерв незароблених премій», 1534 «Інші страхові резерви». До підсумку балансу йде загальна сума страхових резервів, тобто рядок 1530 «Страхові резерви», а тому він має бути більшим або дорівнювати сумі рядків 1531, 1532, 1533, 1534 [7].

Джерелами внутрішнього контролю на даному етапі перевірки є інформація на таких субрахунках:

– 491 «Технічні резерви», 493 «Частка перестраховиків у технічних резервах», 495 «Результат зміни технічних резервів» - де узагальнюється інформація про стан і рух коштів резервів незароблених премій та інших технічних резервів

– 492 «Резерви із страхування життя» 494 «Частка перестраховиків у резервах із страхування життя» та 496 «Результат зміни резервів із страхування життя» - щодо інформації про стан і рух коштів резервів довгострокових зобов'язань (математичних резервів) і резервів належних виплат страхових сум.

Внутрішній контролер перевіряє щоб аналітичний облік резервів здійснювався за їх видами.

При перевірці слід враховувати, що існують:

– додаткові статті 1160 «Відстрочені аквізиційні витрати» та 1065 «Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах» оприлюднюються у розділі I «Необоротні активи» активу Балансу (Звіту про фінансовий стан);

– додаткові статті 1115 «Депозити перестрахування», 1180 «Частка перестраховика в страхових резервах», у тому числі і: 1181 «Резервах довгострокових зобов'язань», 1182 «Резервах збитків або резервах належних виплат», 1183 «Резервах незароблених премій», 1184 «Інших страхових резервах» - відображають у розділі II «Оборотні активи» активу Балансу (Звіту про фінансовий стан);

– додаткову статтю 1435 «Інші резерви» необхідно відображати у розділі I «Власний капітал» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан);

– додаткові статті 1530 «Страхові резерви» та 1535 «Інвестиційні контракти» відображають у розділі II «Довгострокові зобов'язання та забезпечення» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан);

– додаткова стаття 1650 «Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю» оприлюднюється у розділі III «Поточні зобов'язання та забезпечення» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Внутрішньому контролеру слід перевірити правильність здійснених проведень, тобто, щоб рахунок 49 «Страхові резерви» кореспондував за дебетом з кредитом рахунків: 49 «Страхові резерви», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», а також за кредитом з дебетом рахунків: 49 «Страхові резерви», 70 «Доходи від реалізації», 94 «Інші витрати операційної діяльності» [5].

Додаткову статтю 1535 «Інвестиційні контракти» призначено, щоб страховики наводили у ній суму за контрактами, які створюють фінансові активи чи фінансові зобов'язання та мають юридичну форму договору страхування, але які не передбачають передання страховику значного страхового ризику, отже, не відповідають визначенню страхового контракту Сума за інвестиційними контрактами включається до підсумку балансу [7].

Здійснюючи перевірку страхових резервів внутрішньому контролеру також слід звернути увагу на той факт, що кошти страхових резервів повинні розміщуватися з урахуванням безпечності, прибутковості, ліквідності, диверсифікованості та мають бути представлені активами таких категорій: грошові кошти на поточному рахунку; банківські вклади (депозити); валютні вкладення згідно з валютою страхування; нерухоме майно; акції, облігації, іпотечні сертифікати; цінні папери,

що емітуються державою; права вимоги до перестраховиків; інвестиції в економіку України за напрямами, визначеними Кабінетом Міністрів України; банківські метали; кредити страхувальникам – фізичним особам, що уклали договори страхування життя, в межах викупної суми на момент видачі кредиту та під заставу викупної суми. У цьому разі кредит не може бути видано раніше, ніж через один рік після набрання чинності договором страхування, та на строк, який перевищує період, що залишився до закінчення дії договору страхування; готівка в касі в обсягах лімітів залишків каси, встановлених НБУ. Кошти резервів із страхування життя можуть використовуватися для довгострокового кредитування житлового будівництва, у тому числі індивідуальних забудовників, у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України [3]. Внутрішній контролер повинен пам'ятати, що страховикам забороняється здійснення інших видів кредитної діяльності.

Внутрішній контролер повинен пересвідчитись, щоб страхові резерви філій страховиків-нерезидентів повинні були розміщені на території України.

Розділ ІІ «Оборотні активи» в активі Балансу (Звіту про фінансовий стан) для страховиків відводить додаткові статті:

У розділі ІІІ «Поточні зобов'язання та забезпечення» пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) для страховиків передбачено додаткові статті:

– 1650 «Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю» - страховики відображають суму кредиторської заборгованості за страховими виплатами, страховими преміями, отриманими авансами, суму кредиторської заборгованості перед страховими агентами, брокерами та посередниками й премій до сплати перестраховикам, іншу кредиторську заборгованість за страховою діяльністю;

– 1670 «Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків» - страховики наводять неамортизований залишок комісійних винагород, отримуваних від перестраховиків, які були віднесені на майбутні періоди для їх відповідності преміям, переданим у перестрахування.

Внутрішньому контролеру слід пересвідчитись, щоб сума зазначеної поточної кредиторської заборгованості за страховою діяльністю та інформація щодо відстрочених комісійних доходів від перестраховиків включались до підсумку балансу.

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 внутрішнього контролера та 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 [9, с. 166].

У наведених таблицях 3, 4, 5 і 6 представлено форми робочих документів внутрішнього контролера, які пропонується використовувати під час перевірки страхових резервів.

Таблиця 3

Форма робочого документу внутрішнього контролера з перевірки наявності господарських операцій для страховиків в активі Балансу (Звіту про фінансовий стан) *

Додаткова стаття	Код рядка Балансу (Звіту про фінансовий стан)	Наявність («так» / «ні»)
Розділ І «Необоротні активи»		
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	
Розділ ІІ «Оборотні активи»		
Депозити перестрахування	1115	
Частка перестраховика в страхових резервах	1180, 1181, 1182, 1183, 1184	

** Джерело: розробка автора*

Таблиця 4

Форма робочого документу внутрішнього контролера з перевірки наявності господарських операцій для страховиків у пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан) *

Додаткова стаття	Код рядка Балансу (Звіту про фінансовий стан)	Наявність («так» / «ні»)
Розділ І «Власний капітал»		
Інші резерви	1435	
Розділ ІІ «Довгострокові зобов'язання та забезпечення»		
Страхові резерви	1530, 1531, 1532, 1533, 1534	
Інвестиційні контракти	1535	
Розділ ІІІ «Поточні зобов'язання та забезпечення»		
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	

** Джерело: розробка автора*

Таблиця 5

Форма робочого документу внутрішнього контролера з перевірки порядку обліку господарських операцій для страховиків *

Додаткова стаття	Код рядка	На початок звітного періоду	Дебетовий оборот	Кредитовий оборот	На кінець звітного періоду
Відстрочені аквізиційні витрати	1060				
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065				
Депозити перестрахування	1115				
Частка перестраховика в страхових резервах у тому числі в:	1180				
резервах довгострокових зобов'язань	1181				
резервах збитків або резервах належних виплат	1182				
резерваж незароблених премій	1183				
інших страхових резервах	1184				
Інші резерви	1435				
Страхові резерви у тому числі:	1530				
резерв довгострокових зобов'язань	1531				
резерв збитків або резерв належних виплат	1532				
резерв незароблених премій	1533				
інші страхові резерви	1534				
Інвестиційні контракти	1535				
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650				
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670				

** Джерело: розробка автора*

Таблиця 6

Форма робочого документу внутрішнього контролера з перевірки наявності та розміру страхових резервів *

Частка перестраховика в страхових резервах у тому числі в:			
резервах довгострокових зобов'язань	резервах збитків або резервах належних виплат	резерваж незароблених премій	інших страхових резервах
Страхові резерви у тому числі:			
резерв довгострокових зобов'язань	резерв збитків або резерв належних виплат	резерв незароблених премій	інші страхові резерви

** Джерело: розробка автора*

Представлені форми робочих документів внутрішнього контролера можуть бути використані не лише при проведенні внутрішнього контролю страхових резервів, а й при здійсненні перевірочних дій зовнішніми контролерами.

Висновки і перспективи.

Сучасний стан ринку страхових послуг свідчить про позитивні тенденції його розвитку, а отже, і про збільшення сум страхових резервів. Проведений аналіз поняття «страхові резерви» в літературних джерелах дозволяє стверджувати, що найбільш вживаним є законодавчо закріплене визначення. Представлено порядок формування страхових резервів згідно з діючими методиками за видами страхування, іншими, ніж страхування життя та із страхування життя з ретроспективним оглядом раніше діючих.

Оскільки страховики зобов'язані формувати і вести облік страхових резервів у порядку та обсягах, встановлених законодавчо, станом на кожен день, нами представлено методологію їх обліку із зазначенням типових бухгалтерських проведень. Виділено особливості обліку страхових резервів за видами страхування. Узагальнено склад і зміст додаткових статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) окремих розділів активу та пасиву для страховиків.

Розроблено методику внутрішнього контролю страхових резервів із виділенням джерел інформації, контрольних процедур та особливостей відображення в обліку і звітності. Запропоновані форми робочих документів внутрішнього контролера при перевірці страхових резервів, дозволять отримувати користувачам більш достовірну інформацію та приймати ефективні управлінські рішення.

Перспективами подальших досліджень є розробка пропозицій з удосконалення організації та методології обліку страхових резервів та представлення методики внутрішнього контролю діяльності страховиків.

Список використаних джерел

1. Балицька М.В. Інвестування страхових резервів як фактор підвищення фінансової стійкості страховика. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Випуск 12, частина 1. С. 19-24.

2. Гонка на виживання: рейтинг страхових компаній-2017 / Офіційний інтернет-ресурс «mind.ua». URL: https://mind.ua/publications/20172756-gonka-na-vizhivannya-rejting-strahovih-kompanij-2017 (дата звернення 16.09.2017)

3. Закон України «Про страхування» від 07 березня 1996 року № 85/96-ВР (зі змінами і доповненнями). URL : zakon.rada.gov.ua/go/85/96-вр (дата звернення 16.09.2017)

4. Заповнення балансу, Форма № 1 / Офіційний інтернет-ресурс «buhoblik.org.ua». URL : http://www.buhoblik.org.ua/uchet/buxgalterskaya-otchetnost/2231-zapovnennya-balansu-forma-1.html (дата звернення 16.09.2017)

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).

6. Мамонова Г.В. Дослідження економічної сутності страхових резервів. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки*. 2012. Вип. 6. С. 295-298

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями).

8. Самошкіна І.Д. Особливості формування резервів страхових компаній. *Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського.* 2016. № 11. С. 786-789

9. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. *Концептуальні засади організації внутрішнього контролю в системі управління економічною безпекою суб'єктів господарювання*. Управління системою економічної безпеки суб'єктів господарювання : обліково-аналітичне забезпечення ; за ред. Черевка О.В., Гнилицької Л.В., Мігус І.П. Черкаси : ПП Чабаненко Ю.А., 2015. С. 143-172.

10. Cory, A., Cassell, Linda, A., Myers, Timothy, & A. Seidel (2015). Disclosure transparency about activity in valuation allowance and reserve accounts and accruals-based earnings management. *Accounting, Organizations and Society, 46,* 23-38. DOI https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.004.

11. Tzu-Ching Weng, Guang-Zheng Chen, Hsin-Yi Chi. (2017). Effects of directors and officers liability insurance on accounting restatements. *International Review of Economics & Finance, 49,* 437-452. Doi https://doi.org/10.1016/j.iref.2017.02.010.

Статтю отримано: 15.09.2017 / Рецензування 15.10.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Olha Puhachenko
Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Auditing and Taxation
Central Ukrainian National Technical University
Kropyvnytskyi, Ukraine
E-mail: pugachenkoolga@gmail.com

PROCEDURE FOR THE FORMATION, ACCOUNTING AND INTERNAL INSURANCE RESERVE CONTROL

Abstract

Introduction*. Modern trends in the development of Ukrainian insurance market, new insurance risk formation, the disadvantages of formation, use and placement of insurance reserves, peculiarities of accounting and its internal control determine the need of improving the insurance reserve management. This issue is an up-to-date one in terms of current development of the economy of Ukraine.*

Methods. *The study is based on analysis technique. Generalization and grouping methods are used in the paper. The study investigates insurance reserve formation and the development of the working papers of the internal controller by applying the method of graphical representation. The determination of the economic content of "insurance reserves" concept and the legislative regulation of insurance reserves formation was based on historical and comparative method.*

Results. *The author demonstrated the results of insurance men activities at the financial service market in Ukraine based on information about insurance reserves. The definition of insurance reserves according to various literary sources is given. The main legislative acts on insurance reserve formation are analysed. The mechanism for technical reserve formation and life insurance reserve formation is shown. The paper considers the procedure for accounting of insurance reserves according to the current methodology. The structure and content of the additional balance sheet items (statement of financial position) for insurance men is described. The method of the internal control of insurance reserves based on selection of information sources, control procedures and measure characteristics in the accounting and reporting is developed. The implication of this paper is an attempt to demonstrate the forms of working papers of the internal controller in terms of the insurance reserve auditing.*

Discussion. *The evidence from this study suggests further research on improvement proposal of organization and methodology of insurance reserve accounting and methodology of internal control over insurance men activities.*

Keywords: *insurance reserves, insurance men, accounting, internal control, accounting methodology, additional working papers, auditing, working papers of the internal controller.*

References

1. Balytska, M.V. (2012). Investuvannia strakhovykh rezerviv yak faktor pidvyshchennia finansovoi stiikosti strakhovyka. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu, 12, p. 1,* 19-24. [in Ukr.]

2. Honka na vyzhyvannia: reitynh strakhovykh kompanii-2017 / Ofitsiinyi internet-resurs «mind.ua». Retrivied from https://mind.ua/publications/20172756-gonka-na-vizhivannya-rejting-strahovih-kompanij-2017 [in Ukr.]

3. *Zakon Ukrainy «Pro strakhuvannia» № 85/96-VR (zi zminamy i dopovnenniamy) (vid 07 bereznia 1996).* Retrivied from zakon.rada.gov.ua/go/85/96-vr [in Ukr.]

4. Zapovnennia balansu, Forma № 1 / Ofitsiinyi internet-resurs «buhoblik.org.ua». Retrivied from http://www.buhoblik.org.ua/uchet/buxgalterskaya-otchetnost/2231-zapovnennya-balansu-forma-1.html [in Ukr.]

5. Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpryiemstv i orhanizatsii, zatverdzhena Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. № 291 (zi zminamy ta dopovnenniamy). [in Ukr.]

6. Mamonova, H.V. (2012). Doslidzhennia ekonomichnoi sutnosti strakhovykh rezerviv. *Visnyk Kamianets-Podilskoho natsionalnoho universytetu imeni Ivana Ohiienka. Ekonomichni nauky,* 6, 295-298. [in Ukr.]

7. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» (07.02.2013). [in Ukr.]

8. Samoshkina, I.D. (2016). Osoblyvosti formuvannia rezerviv strakhovykh kompanii. *Visnyk Mykolaivskoho natsionalnoho universytetu imeni V.O. Sukhomlynskoho*, 11, 786-789 [in Ukr.]

9. Fomina T.V., Puhachenko O.B. (2015). *Kontseptualni zasady orhanizatsii vnutrishnoho kontroliu v systemi upravlinnia ekonomichnoiu bezpekoiu subiektiv hospodariuvannia. (in book Upravlinnia systemoiu ekonomichnoi bezpeky subiektiv hospodariuvannia : oblikovo-analitychne zabezpechennia* ; (Eds. Cherevko, O.V., Hnylytska, L.V., Mihus, I.P., pp. 143-172.). Cherkasy : PP Chabanenko Yu.A. [in Ukr.]

10. Cory, A., Cassell, Linda, A., Myers, Timothy, & A. Seidel (2015). Disclosure transparency about activity in valuation allowance and reserve accounts and accruals-based earnings management. *Accounting, Organizations and Society, 46,* 23-38. DOI https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.004. [in Ukr.]

11. Tzu-Ching Weng, Guang-Zheng Chen, Hsin-Yi Chi. (2017). Effects of directors and officers liability insurance on accounting restatements. *International Review of Economics & Finance, 49,* 437-452. Doi https://doi.org/10.1016/j.iref.2017.02.010. [in Ukr.]

Received: 09.15.2017 / Review 10.15.2017 / Accepted 12.14.2017

УДК 657.372.3
JEL Classification: M4, M41, M48

Трачова Дар`я
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування
Таврійський державний агротехнологічний університет
Мелітополь, Україна
E-mail: trachovad@gmail.com

РОЛЬ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ В ДОСЯГНЕННІ МЕТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація

Вступ. *Дослідження присвячене сучасному стану і загальним тенденціям формування амортизаційної політики підприємств. Амортизаційні відрахування здійснюються обліковою службою, як частина загальної облікової політики підприємства і має за основну мету коригування суми поточних витрат з метою зменшення оподаткованого прибутку.*

Методи. *Інформаційною базою емпіричного дослідження є база облікових даних підприємств України, яка включає в себе підприємства різних галузей та розмірів. У статті представлені результати дослідження та дослідницької перспективи формування амортизаційної політики підприємства. Як джерело даних про загальнодержавні тенденції створення і використання амортизаційного фонду використовувався інформаційний портал Державної служби статистики України. Методика дослідження базується на теоретичних розробках і науковому інструментарії, що включав анкетування та порівняльний аналіз формування амортизаційної політики підприємств і використання амортизаційних відрахувань на інноваційне оновлення виробництва.*

Результати. *Визначено, що існуюча амортизаційна політика на сьогоднішній день не узгоджена з метою обліку. Доведено, що для формування амортизаційної політики необхідно залучати фахівців не тільки облікової, а і інженерно-технічної служби, оскільки амортизаційні кошти повинні стати вагомим джерелом інвестицій в оновлення необоротних активів, наряду із прибутком підприємства. Крім того керівництво технічної служби повинно керувати строками експлуатації необоротних активів і контролювати їх якісний склад. Основне завдання амортизаційної політики – підвищення інвестиційної активності і прискорене оновлення основних фондів – залишається невиконаним.*

Перспективи. *Проблемами, що потребують більш детального вивчення, є формування і реалізації амортизаційної політики, від ефективності якої залежить не тільки економічний і матеріально-технічний стан окремих підприємств, а й добробут держави в цілому. Здійснювати такі зміни необхідно з урахуванням основних вимог до бухгалтерського обліку - порівнянність, точність і об'єктивність, ясність і доступність, своєчасність, економічність і раціональність. Саме вони дозволяють досягти мети бухгалтерського обліку - забезпечити управлінський апарат, відповідні служби і фахівців необхідними достовірними даними про господарські процеси та фінансовий стан підприємства.*

Ключові слова: *амортизація, бухгалтерський облік, амортизаційна політика, мета бухгалтерського обліку, принципи бухгалтерського обліку, інноваційна політика.*

Вступ.

Амортизаційна політика є важливим інструментом економічної складової управління підприємством. Вона істотно впливає на процеси розвитку економіки на макро- та мікрорівнях. Держава за допомогою амортизаційної політики впливає на економічні процеси оновлення необоротних активів, темпи науково-технічного прогресу, регулює конкурентоздатність продукції. Відповідно, формування амортизаційної політики відіграє важливу роль в економічному розвитку та прогресі держави.

Нарахування амортизації, визначення всіх критеріїв формування амортизаційної політики всередині підприємства на даний час є прямим завданням переважно облікової служби підприємства. Частіше, амортизаційна політика є складовою загальної облікової політики підприємства. Саме це викликає необхідність узгодження амортизаційної політики з основною метою бухгалтерського обліку. Адже важливим є оперативне забезпечення інформацією не тільки

облікової служби і контролюючих органів, а і технічної служби підприємства, з метою забезпечення своєчасного і якісного оновлення необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій дає змогу стверджувати, що питання формування амортизаційної політики є досить актуальним серед вчених, переважна більшість яких віддають вирішальну роль державі [1-7]. Багато з вчених розглядають процес формування амортизаційної політики в рамках політики розвитку науково-технічного прогресу держави в цілому і підприємства зокрема [8-9].

Так Пуйда Г.В. розглядає амортизаційну політику крізь призму управлінського процесу і відображає амортизацію як інструмент вивільнення капіталу [10]. Проблема створення економічно обґрунтованої амортизаційної політики є досить актуальною, оскільки раціональне застосування амортизаційної політики на підприємстві є важливою ланкою його фінансового управління. Підприємство завдяки застосуванню інструментів амортизаційної політики може впливати на розмір оподатковуваного прибутку і на обсяг чистого прибутку та грошовий потік, що залишається у його розпорядженні після оподаткування.

Мета.

Метою статті є визначити напрями реформування амортизаційної політики для досягнення основної мети бухгалтерського обліку – забезпечення управлінського апарату достовірними даними про господарські процеси на підприємстві.

Методологія дослідження.

Під час дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, а саме: групування і порівняння для дослідження організаційно-економічних особливостей функціонування вітчизняних підприємств в залежності від розміру і напряму діяльності та їх впливу на формування амортизаційної політики підприємства; абстрактно-логічний – під час вивчення особливостей формування амортизаційної політики в суб`єктах господарювання; аналіз та синтез – для дослідження факторів впливу різних заходів державного регулювання на ефективність оновлення активів і використання амортизаційного фонду підприємств.

Теоретико-емпіричною основою дослідження стали доробки зарубіжних та вітчизняних учених, дані статистичних спостережень, нормативно-правові акти, що регулюють питання формування облікової та амортизаційної політики підприємств.

Результати.

Основною метою бухгалтерського обліку є ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Формування амортизаційної політики на даний повинно забезпечувати користувачів інформацією про стан поточної оцінки необоротних активів з метою здійснення економічної, фінансової політики та політики технічного розвитку підприємства.

Це потребує формування єдиної інформаційної системи обліку амортизації основних засобів, яка включає всі види обліку підприємств України: фінансовий, податковий, управлінський та стратегічний [4].

Основними елементами амортизаційної політики підприємства є:

1) порядок оцінки і переоцінки основних засобів;
2) визначення строків корисного використання;
3) вибір способів нарахування амортизації;
4) забезпечення цільового використання амортизаційних відрахувань;
5) вибір найбільш ефективних форм відтворення основних засобів;
6) удосконалення структури засобів праці.

Аналіз діючих сьогодні систем амортизації основних засобів вказує на необхідність переходу до амортизаційної політики, що стимулює оновлення основного капіталу. Для цього необхідно використовувати найбільш розповсюджені регулятори для досягнення поставленої мети:

1) оптимальну структуру засобів праці;
2) строк корисного використання окремих об'єктів;
3) переоцінку вартості основних засобів;
4) методи нарахування амортизації;
5) консервацію або реалізацію основних засобів;
6) ліквідаційну вартість (для окремих методів амортизації).

Комплексний підхід до вибору амортизаційної політики підприємства потребує використання усіх названих її елементів. Управлінські рішення щодо амортизації основних засобів мають прийматися на основі результатів, отриманих при проведенні розрахунків за кількома варіантами альтернативних управлінських рішень [4].

Оскільки амортизаційна політика формується і існує на перетині інтересів облікової, інвестиційної, інноваційної та економічної політики підприємств важливо відповідати меті і принципам кожної з них. Процес розрахунку амортизації на сьогодні грунтується на двох принципах бухгалтерського обліку.

Перший – це принцип відповідності доходів і витрат. Він вимагає відображення витрат на амортизацію в чіткої відповідності до вартості активу, що амортизується. При цьому вартість активу повинна відповідати його історичній вартості, а суми витрат на амортизацію не повинні ґрунтуватися на вартості зміни активу або поточній ринковій вартості активу.

Другий принцип – це принцип відповідності доходів і витрат. Він вимагає розподілу вартості активу на суми нарахованої амортизації у відповідності із доходами від його використання. Така відповідність повинна висвітлюватися в річній звітності підприємства.

Для досягнення відповідності принципу відповідності доходів і витрат можливо застосування відповідних методів оцінки отриманого доходу та оцінки сум амортизації, які мають бути віднесені на витрати певного періоду.

Для оцінки сум амортизації використовують п`ять методів, визначених стандартами обліку. Оцінку отриманого доходу майже повністю регулюють нормативні документи податкової спрямованості.

Таким чином сума амортизації, яка відображається в фінансових звітах на даний час перш за все повинна відповідати нормативним документам, які регулюють податковий облік і вже потім узгоджуватися із обліковою політикою підприємства. Наразі технічні та економічні служби не впливають на процес нарахування амортизації і використовують її лише для планування та внутрішньогосподарської звітності у якості складової витрат.

При формуванні стратегії нарахування амортизації на даний час зв`язок між технічною та обліковою службою підприємства відбувається в зворотному порядку. Облікова служба передає інформацію про строки корисного використання об`єктів необоротних активів управлянням технічної служби. При цьому визначення такого строку ґрунтується перш за все на обмеженнях і рекомендаціях податкового кодексу щодо строку використання необоротних активів кожної групи.

Однак перспективним вважається зворотній порядок визначення строків корисного використання об`єктів необоротних активів. Він повинен ґрунтуватися на технічній політиці підприємства і враховувати специфіку використання кожного об`єкту. Втручання держави і фіскальних органів повинно бути мінімальним – у вигляді поточного контролю за результатами діяльності підприємства.

Навіть якщо застосування скорочених строків експлуатації та прискорених методів амортизації призведе до зниження оподаткованого прибутку в поточному році, в наступні роки суми амортизації будуть меншими і прибуток до оподаткування, відповідно, буде зростати. При цьому сума нарахованої амортизації обмежується вартістю активу.

Якщо по закінченні строку експлуатації необоротний актив буде продано – держава отримає кошти внаслідок збільшення оподаткованого прибутку.

При цьому більшість підприємств раніше використовували прямолінійні методи нарахування амортизації. Приваблюють такі методи простотою розрахунків, стабільністю сум нарахованої амортизації, легкістю в плануванні витрат на коротку перспективу.

На даний час, в умовах нестабільної економічної ситуації, все більшу популярність набирають прискорені методи нарахування амортизації. Більш високі суми амортизації в перші роки експлуатації дозволяють істотно і зараз економити в сумах податку на прибуток. Менші суми амортизації в більш відстрочений термін є далекою перспективою, а підприємства живуть сьогоднішнім днем.

Однак, незважаючи на недосконалості загальної амортизаційної політики держави, механізм прискореної амортизації діє, і підприємці отримують вигоди за рахунок економії на податку на прибуток. Але існують два істотних аспекти, які повинні бути врахованими при формуванні загальної амортизаційної політики державі і без яких формування амортизаційної політики підприємства є досить номінальним.

По-перше, амортизаційні відрахування не є основними джерелом фінансування основного капіталу. Так, за даними офіційної статистики у січні-вересні 2017 року в Україні у якості капітальних вкладень було інвестовано 259545,0 млн грн., з яких 72,7% - це власні кошти підприємств та організацій. За даними власних спостережень, спостерігається єдина тенденція до структури інвестицій підприємств, у якій тільки близько 3% - це амортизаційні відрахування.

По-друге, держава до теперішнього часу не має механізму контролю або механізму стимулювання використання підприємствами амортизаційних відрахувань у інвестиційну діяльність. Тобто, вивільнені кошти витрачаються підприємцями не на зміцнення матеріально-технічної бази, а на фінансові вкладення - придбання цінних паперів, надання кредитів та інших операцій.

Необхідною умовою сьогодення всіх функціонуючих підприємств є ефективне формування амортизаційної політики, оскільки від системи оновлення капіталу залежить ефективність виробництва, що у свою чергу впливає на економічний стан підприємства.

Основним етапом формування амортизаційної політики на підприємствах повинна бути оцінка її ефективності. Оскільки амортизаційна політика впливає на цілий ряд аспектів фінансово-економічної діяльності підприємств, то оцінку її ефективності проводять в комплексі, як складову частину фінансово-економічного аналізу діяльності підприємства. Оцінку амортизаційної політики потрібно здійснювати, перш за все, в контексті реалізації загальної політики управління необоротними активами на підприємстві, зміст якої полягає в забезпеченні своєчасного їх оновлення та ефективного використання в операційній діяльності.

В досліджуваних підприємствах амортизаційна політика є частиною облікової політики і носить номенклатурний характер. Ніяких довгострокових планів реконструкції виробничих потужностей або модернізації підприємства з узгодженням облікових даних і перспектив формування фінансових ресурсів на підприємствах не проводиться.

Суми нарахованої амортизації не розглядаються бухгалтерами досліджуваних підприємств в рамках свого прямого призначення, у якості джерела інвестування в оновлення оборотних засобів.

Сьогоденні економічні реалії такі, що суми нарахованої амортизації використовуються у якості податкового важеля впливу на оподаткований прибуток підприємства. Для підприємств, які знаходяться на загальній системі оподаткування, використання прискорених методів амортизації допомагає збільшити розмір собівартості продукції, а, відповідно, зменшити податок на прибуток. Досліджено, що застосування прискорених методів амортизації на практиці відбувається тільки по відношенню до нових необоротних активів.

На даний час облікова функція нарахованої амортизації реалізується тільки у якості регулювання оподаткування підприємства. Реальної функції відновлення необоротних активів амортизаційна політика підприємства на даний момент не має. Єдиним шляхом переформатування підходів до амортизаційної політики держав і підприємства є поєднання її економічної суті із

обліковим механізмом реального накопичення коштів.

Досліджено, що при формуванні амортизаційної політики обох досліджуваних підприємств ключовими показниками є вартість необоротних активів, строк корисного використання та метод нарахування амортизації.

Амортизаційні кошти надходять підприємству у складі виручки від реалізації готової продукції (робіт, послуг) і накопичуються для подальшого використання як джерела відтворення вартості основних засобів в амортизаційному фонді.

Амортизаційний фонд являє собою кошти для простого відтворення основних засобів. Проте, якщо в результаті технічного прогресу у відповідних галузях народного господарства має місце зниження собівартості засобів виробництва, що там створюються, і, відповідно, зниження оптових цін на них, то амортизаційні кошти можуть виступати і як джерело розширеного відтворення основних засобів.

Амортизаційний фонд накопичується підприємствами поступово і використовується для вкладень в основні засоби не відразу, а в міру накопичення коштів. Тому якийсь час кошти амортизаційного фонду є вільними, вони або відкладаються на банківських рахунках, або вкладаються підприємствами в оборотні засоби і засоби обігу.

Вкладення цих коштів (які є частиною фонду основних коштів) у оборотні засоби і засоби обігу переконливо свідчить про неприпустимість змішування понять «основні засоби», «оборотні засоби», «засоби обігу» з фінансовими поняттями «основні кошти», «оборотні кошти»: вочевидь у даному разі мова йде про фінансування оборотних засобів і засобів обігу за рахунок основних коштів. Така точка зору, проте, в економічній літературі і в господарській практиці поки що не знаходить визначення. Звичайно вільні кошти амортизаційного фонду відносять до оборотних коштів.

Для обліку нарахування амортизації призначено рахунок синтетичного обліку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Амортизація нараховується за кредитом цього рахунку. Цей рахунок передбачений для обліку амортизації всіх видів необоротних активів — як основних засобів (субрахунок 131), так і інших необоротних матеріальних активів (субрахунок 132), а також нематеріальних активів (субрахунок 133).

Нарахована амортизація, включається до складу витрат у періоді її нарахування саме через дебет кореспондуючого рахунку з кредиту рахунку 13. Причому це можуть бути як виробничі (рахунки 23, 91), так і невиробничі (рахунки 92 — 97) витрати.

Усупереч поширеній думці, обрання методу амортизації на досліджуваних підприємствах міста Мелітополь не є постійною складовою облікової політики. Ці методи не зазначають у положенні про облікову політику. Вважається цілком достатнім, коли методи амортизації визначаються окремо для кожного об'єкта при введенні їх в експлуатацію.

Строк використання призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації такого активу. Загалом підприємство є вільним у виборі строку і має враховувати особливості своїх виробничих процесів.

Справді, різні об'єкти основних засобів матимуть різні строки корисного використання залежно від інтенсивності. Термін корисного використання встановлюється на досліджуваних підприємствах з урахуванням таких чинників:

- передбачувана інтенсивність використання об’єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний або моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження стосовно термінів використання об’єкта тощо.

Термін корисного використання переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигід від використання об’єкта.

Оскільки підприємства є платниками податку на прибуток, які визначають податкові різниці, на обрання очікуваного строку на практиці впливають норми ПКУ. Згідно з пп. 138.3.3 Податкового

Кодексу, у податковому обліку встановлено мінімально допустимі строки для розрахунку податкової амортизації.

Наголосимо на тому, що амортизація здійснюється виходячи з очікуваного строку корисного використання. На практиці він, найімовірніше, виявиться для конкретного об'єкта або більшим, або меншим (коли об'єкт вийде з ладу до закінчення строку). Лише підприємства, що здійснюють діяльність, пов'язану з джерелами підвищеної небезпеки, для яких встановлені обов'язкові правила щодо строків експлуатації певних об'єктів, — майже завжди точно знають реальний строк.

Під час річної амортизації необхідно звертати увагу, зокрема, на такий аспект, як майбутнє завершення очікуваного строку корисного використання. За потреби цей строк може бути переглянуто (наприклад, подовжено). Строк може бути і скорочено, якщо об'єкт починають використовувати інтенсивніше.

У балансі підприємства наводять залишки амортизації (зносу) на початок і кінець звітного періоду (рядки 1002, 1012). При самоперевірці балансу зі звітом про фінансові результати сума нарахованої амортизації за період (рядок 2515 звіту про фінансові результати) повинна збігатися зі збільшенням залишків амортизації (зносу) в балансі (рядки 1002, 1012) за звітний період (якщо не було вибуття об'єктів та переоцінок).

Нараховану амортизацію розкривають у розділах I і II приміток до річної фінансової звітності (графи 10). Сума нарахованої амортизації в цих розділах приміток має збігатися зі звітом про фінансові результати (рядок 2515) (крім амортизації в неопераційних витратах, і зокрема в її частині, що капіталізується).

В разі коли підприємство проводить дооцінку основних засобів і сума амортизації збільшується (дооцінка амортизації), роблять проведення з кредиту рахунку. 13, проте витрати при цьому не збільшуються. Дебетуються при цьому рахунки 10, 11, 12 та субрахунок 425.

Сума дооцінки амортизації при цьому взагалі не відображається в складі витрат (у звіті про фінансові результати). У примітках до річної фінансової звітності дооцінки відображають в окремих графах (графи 7 розділів I і II).

ПКУ в ст. 138 передбачає коригування фінансового результату з метою оподаткування на суму амортизації: додавання до фінансового результату бухгалтерської амортизації і віднімання податкової амортизації. Досліджувані підприємства, коли було обрано строк корисного використання на рівні, не меншому від установлених ПКУ, не мають тимчасових різниць з амортизації об'єктів, введених в експлуатацію після 1 січня 2015 р. [12]. Постійні різниці виникають в бухгалтерському обліку підприємств щодо амортизації невиробничих об'єктів.

Висновки і перспективи.

За результатами дослідження можна зробити наступні висновки.

Існуюча амортизаційна політика підприємств України на сьогодні не узгоджена з метою обліку. Амортизаційні відрахування здійснюються обліковою службою, як частина загальної облікової політики підприємства і має за основну мету коригування суми поточних витрат з метою зменшення оподаткованого прибутку.

Ніяка інша служба, крім облікової, питанням нарахування і накопичення амортизаційних сум не цікавиться. Інженерно-технічні і економічні служби підприємств на теперішній час складають плани розвитку з урахуванням наявних сум прибутку після оподаткування, який залишається в розпорядженні підприємства, і зовнішніх фінансових ресурсів (кредитів, інвестицій, грантів та ін.).

В результаті, основне завдання амортизаційної політики – підвищення інвестиційної активності і прискорене оновлення основних фондів – залишається невиконаним. У зв’язку з цим потрібно більш детальне вивчення проблем формування і реалізації амортизаційної політики, від ефективності якої залежить не тільки економічний і матеріально-технічний стан окремих підприємств, а й добробут держави в цілому.

Здійснювати такі зміни необхідно з урахуванням основних вимог до бухгалтерського обліку - порівнянність, точність і об'єктивність, ясність і доступність, своєчасність, економічність і

раціональність. Саме вони дозволяють досягти мети бухгалтерського обліку - забезпечити управлінський апарат, відповідні служби і фахівців необхідними достовірними даними про господарські процеси та фінансовий стан підприємства.

Список використаних джерел.

1. Приймак Н. С. Амортизація та її функції у господарської діяльності підприємства. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки.* 2009. Вип. 16, ч. 1. С. 194–201.
2. Орлова В. К., Сенчішак С. В. Зв'язок амортизаційної політики з дивідендною політикою на підприємстві. *Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки*. 2003. Ч. І, Вип. 4. С. 357–363.
3. Кудь Л. В. Методичні підходи щодо визначення функцій амортизації. *Механізм регулювання економіки*. 2005. № 3. С. 221–225.
4. Овод Л. В. Стратегічні управлінські рішення у формуванні амортизаційної політики підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 6, Т.1. С. 100–103.
5. Борисенко З. Н. Амортизационная политика. Київ : Наукова думка, 2006. 135 с.
6. Кленін О. В. До питання впливу реформування державної амортизаційної політики в Україні на процес відтворення капіталу промислових підприємств. *Вісник економічної науки України*. 2006. № 2. С. 109–112.
7. Хорунжий Л. А. Амортизационный фонд (теория и практика образования и использования). Москва : Экономика, 1991. 248 с.
8. Косова Т. Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства. *Актуальні проблеми економіки.* 2003. № 9. С. 157–164.
9. Котова М. В., Маковеєва П. С. Роль амортизаційної політики держави у формуванні власних інвестиційних ресурсів промислового виробництва. *Труды Одесского политехнического университета.* 2002. Вып. 2 (18). С. 1–5.
10. Пуйда Г. В. Амортизаційна політика як ключовий елемент управління технічними ресурсами підприємства. Бізнес Інформ. 2014. №1. С. 226–231.
11. Помилуйко Є. Амортизаційна політика в Україні: проблеми і перспективи вдосконалення. Економічний аналіз. 2011. Вип. 8, Ч. 1. С. 157–158.

Статтю отримано: 08.09.2017 / Рецензування 05.10.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Dariia Trachova
Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Accounting and Taxation
Tavriya State Agrotechnological University
Melitopol, Ukraine
E-mail: trachovad@gmail.com

THE ROLE OF AMORTIZATIONAL POLICY IN ACHIEVING THE ACCOUNTING GOALS

Abstract

Introduction. *The article analyzes the current state and general tendencies of amortization policy formation of enterprises. It is determined that the current depreciation policy doesn't satisfy the accounting purposes. Depreciation deductions are made by the accounting service as part of the general accounting policy of the enterprise. Their main purpose is adjusting the amount of current expenses in order to reduce the taxable profit.*

Methods. *The data basis of financial accounting documentation of different business field and size enterprises in Ukraine was used to provide the informative basis of empirical research studies. The study presents the research results and highlights the perspectives of deprecation policy of the enterprise. The data source on general tendencies of creation and use of enterprise amortization fund in Ukraine was the information portal of State Statistic Service of Ukraine Research methodology is based on theoretical insights into the problem and scientific instrumentation that contained the questionnaire, comparative analysis of deprecation policy of the enterprise and applying the deprecation charge in*

innovative industrial renewal.

***Results**. It is proved that in order to form a depreciation policy, it is necessary to involve specialists not only in accounting but also in engineering services, since depreciation funds should be a significant source of investment in the renewal of non-current assets, along with the profit of the enterprise. In addition, the management of the technical service must manage the terms of use of non-current assets and control their qualitative composition. The main task of amortization policy is increasing investment activity and accelerated renewal of fixed assets remains unfulfilled.*

***Discussion**. In connection with this requires a more detailed study of the problems of the formation and implementation of depreciation policy, the effectiveness of which depends not only on the economic, material, and technical state of individual enterprises, but also the welfare of the state as a whole. To provide such changes is necessary to take into account the basic requirements for accounting : comparability, accuracy and objectivity, clarity and availability, timeliness, efficiency and rationality. It will help to provide the management apparatus, relevant services and specialists with the necessary reliable data on business processes and financial condition of the enterprise.*

***Keywords:** depreciation, accounting, depreciation policy, purpose of accounting, accounting principles, innovation policy*

References

1. Pryymak, N. (2009). Amortyzatsiya ta yiyi funktsiyi u hospodars' koyi diyal' nosti pidpryyemstva [Amortization and its functions in the economic activity of the enterprise] Naukovi pratsi Kirovohrads' koho natsional' noho tekhnichnoho universytetu: Ekonomichni nauky, Vol. 16 Part 1, 194-201 (in Ukr.)
2. Orlova, V. (2003). Zv'yazok amortyzatsiynoyi polityky z dyvidendnoyu politykoyu na pidpryyemstvi [Connection of depreciation policy with dividend policy at the enterprise] *Naukovi pratsi Kirovohrads ' koho derzhavnoho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky, Vol. 1 Part 4,* 357-363 (in Ukr.)
3. Kud' , L. (2005) Metodychni pidkhody shchodo vyznachennya funktsiy amortyzatsiyi [Methodical approaches to the definition of depreciation functions] Mekhanizm rehulyuvannya ekonomiky [Mechanism of regulation of the economy] Vol. 3 P. 221-225 (in Ukr.)
4. Ovod, L. (2009) Stratehichni upravlins' ki rishennya u formuvanni amortyzatsiynoyi polityky pidpryyemstva [Strategic management decisions in the formation of amortization policy of the enterprise] Visnyk Khmel' nyts' koho natsional' noho universytetu [Bulletin of the Khmelnytsky National University] Vol. 6 Part 1. P. 100-103 (in Ukr.)
5. Borysenko, Z. (2006). Amortyzatsyonnaya polytyka [Depreciation policy]. Kyiv : Naukova dumka. (in Ukr.)
6. Klenin, A. (2006). Do pytannya vplyvu reformuvannya derzhavnoyi amortyzatsiynoyi polityky v Ukrayini na protses vidtvorennya kapitalu promyslovykh pidpryyemstv [Before the impact of reform of state amortization policy in Ukraine in the reproduction of capital industry]. *Visnyk ekonomichnoyi nauky Ukrayiny [Journal of Economic Sciences of Ukraine], Vol. 2,* 109–112 (in Ukr.)
7. Khorunzhiy, L. (1991). Amortizatsionnyy fond (teoriya i praktika obrazovaniya i ispol'zovaniya) [Amortization Fund (Theory and Practice of Education and Use)] Ekonomika [Economy] (in Rus.).
8. Kosova, T. (2003). Amortyzatsiya yak investytsiynyy resurs [Depreciation as an investment resource company] Aktual' ni problemy ekonomiky [Recent economic problems] Vol. 9 P.157–164 (in Ukr.)
9. Kotova, M. (2002). Rol' amortyzatsiynoyi polityky derzhavy u formuvanni vlasnykh investytsiynykh resursiv promyslovoho vyrobnytstva [The role of depreciation policy of the state in the formation of own investment resources of industrial production]. *Trudy Odesskoho polytekhnycheskoho unyversyteta [Proceedings of the Odessa Polytechnic University] Vol. 2 Part 18* 1–5 (in Ukr.)
10. Puyda, H. (2014). Amortyzatsiyna polityka yak klyuchovyy element upravlinnya tekhnichnymy resursamy pidpryyemstva [Depreciation policy as a key element of management and technical resources of the enterprise]. *Biznes Inform [Business Inform], Vol. 1,* 226-231 (in Ukr.)
11. Pomyluyko, Y.E. (2011). Amortyzatsiyna polityka v Ukrayini: problemy i perspektyvy vdoskonalennya [Depreciation policy in Ukraine: problems and prospects for improvement] *Ekonomichnyy analiz [Economic analysis], Vol. 8 Part 1,* 157-158 (in Ukr.)

Received: 08.10.2017 / Review 05.10.2017 / Accepted 12.14.2017

УДК 657
JEL Classification M41

Цятковська Олена
к.е.н., доцент
кафедра обліку в кредитних і бюджетних установах
та економічного аналізу
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»
Київ, Україна
E-mail: elena.tsyatkovska@i.ua

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ СУБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БОДС

Анотація

Вступ. *Сучасна модель системи бухгалтерського обліку установ сектору загального державного управління формується за схемами її модернізації, що визначено на законодавчому рівні. На даний час набув чинності новий план рахунків та національні стандарти положення бухгалтерського обліку в державному секторі, що суттєво змінило усталені методики обліку виконання кошторисів доходів і витрат бюджетних установ, інших господарських операцій відповідно до специфіки їх діяльності. Зазнала змін також економічна класифікація витрат, запроваджено поділ операцій на обмінні та необмінні відповідно до статистики державних фінансів та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Зазначене призвело до значних змін у методиці обліку доходів та витрат, чим і обумовлена актуальність дослідження.*

Методи. *Інформаційною базою досліджень слугувала створена автором база даних, зокрема, облікова документація щодо доходів і витрат та фінансова звітність 15 суб'єктів державного сектору. В якості джерела даних про стан нормативного регулювання обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору в Україні слугувала база даних «Законодавство України» Верховної ради України. Методика дослідження базується на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включав критичний аналіз фінансової звітності та кошториси підприємств державного сектору в Україні, а також аналіз нормативних документів українського законодавства, напрацювання вітчизняних науковців та практиків, а також нормативно-правові акти з питань організації, методики обліку доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями.*

Результати. *У дослідженні розглянуто теоретичні, організаційні та методичні аспекти обліку доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями суб'єктами державного сектору. Обґрунтовано на напрацьовано головні особливості методології обліку доходів та витрат за новими правилами бюджетними установами.*

Перспективи *подальших досліджень полягають в удосконаленні методики обліку доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями бюджетними установами задля ефективного управління державними фінансами.*

Ключові слова: *доходи, витрати, обмінні операції, необмінні операції, бюджетні установи, облік, суб'єкти державного сектору.*

Вступ.

Методика обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору у зв'язку з набуттям чинності нових НП(С)БОДС з 01.01.2017 року зазнала значних змін, чим і обумовлюється актуальність теми дослідження. Відповідно до нових стандартів бухгалтерського обліку, перш ніж відобразити господарську операцію на субрахунках бухгалтерського обліку, необхідно визначити, до яких саме відноситься операція – до обмінних чи необмінних. Варто відмітити, що в НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати» визначено, які операції з обліку доходів та витрат відносяться до обмінних чи необмінних, але особливості обліку і узагальнення інформації у бухгалтерській звітності потребує детального дослідження та систематизації відповідно до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Проблемні питання щодо обліку в державному секторі порушували та досліджували вітчизняні науковці С. В. Свірко, М. Р. Лучко, Л. Г. Ловінська, О. О. Дорошенко, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліна, Т. В. Ларікова. Результати наукових доробків вищезгаданих вчених дають можливість стверджувати, що питання обліку доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями потребує подальшого дослідження.

Мета.

За мету дослідження поставлено систематизацію та удосконалення методики обліку суб'єктами державного сектору через дослідження класифікації доходів та витрат які визначено в НП(С)БОДС.

Методологія дослідження.

Методологічною основою дослідження слугували напрацювання вітчизняних науковців та практиків, а також нормативно-правові акти з питань організації, методики обліку доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями. Інформаційною базою досліджень слугувала створена автором база даних, зокрема, облікова документація щодо доходів і витрат та фінансова звітність 15 суб'єктів державного сектору. В якості джерела даних про стан нормативного регулювання обліку доходів і витрат суб'єктами державного сектору в Україні слугувала база даних «Законодавство України» Верховної ради України. Методика дослідження базується на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включав критичний аналіз фінансової звітності та кошториси підприємств державного сектору в Україні, а також аналіз нормативних документів українського законодавства, напрацювання вітчизняних науковців та практиків, а також нормативно-правові акти з питань організації, методики обліку доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями.

Результати.

Господарські операції бюджетних установ безпосередньо пов'язані із обліком витрат. Серед науковців до теперішнього часу існують окремі дискусії щодо розмежування та ідентифікації понять "витрати" та "видатки" в бюджетному обліку. Відповідно до Бюджетного кодексу України:

– видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом;

– витрати бюджету - це видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

Реформи в бухгалтерському обліку бюджетних установ, що стосуються обліку витрат, розпочалися зі спроби сформувати нові підходи до їх визнання, оцінки та класифікації. Починаючи з 2017 року набрали чинність нові НП(С)БОДС, що мали на меті наблизити український бухгалтерський облік до міжнародних стандартів. Тому при розгляді критичного питання про облік витрат необхідно керуватися НП(С)БОДС 135 «Витрати» [5]. Однак, зазначеного удосконалення методології бухгалтерського обліку витрат установ державного сектору було недостатньо, тому виникла потреба подальших змін, кінцевою метою яких є визначення більш чітких критеріїв визнання операцій, а також витрат обмінними чи необмінними.

Інформація відносно доходів та витрат суб'єктів державного сектору узагальнюється та відображається у формі №2-дс «Звіт про фінансові результати». Форма звіту та порядок складання регламентується НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». У додатку 1 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» – у формі № 2-дс «Звіт про фінансові результати» – наведено класифікацію доходів від обмінних операцій та необмінних операцій.

Так, до доходів розпорядників бюджетних коштів від обмінних операцій належать: бюджетні асигнування; доходи від надання послуг; доходи від продажу; фінансові доходи; інші доходи від обмінних операцій[4].

Доцільно буде визначити, як така класифікація узгоджується з визначенням доходів від обмінних операцій, наведеним у п. 3 розд. І НП(С)БОДС 124 «Доходи», а саме: «обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань».

Отже, відповідно до основних положень НП(С)БОДС 124 «Доходи» під обмінною операцією розглядається операція щодо придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Із запропонованих варіантів бюджетній установі підходять, по-перше, розрахунки грошовими коштами, що виділяються установі у вигляді бюджетних асигнувань або отримуються нею за надання платних послуг. По-друге, придбання активів в обмін на погашення зобов'язань перед установою. Що стосується придбання активів в обмін за надані послуги (роботи), інші активи, то, згідно з п. 6 ст. 45 Бюджетного кодексу проведення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, у тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій, зарахування зустрічних платіжних вимог у фінансових установах заборонено. З цієї ж причини в разі продажу активів установи можуть або прийняти грошові кошти, або скоротити свої зобов'язання. З урахуванням такого аналізу, наведене в НП(С)БОДС 124 визначення обмінної операції у частині придбання активів можна сформулювати наступним чином : обмінна операція розпорядника бюджетних коштів – це господарська операція із продажу/придбання бюджетною установою основних засобів, нематеріальних активів та запасів, визнаних такими відповідно до НП(С)БОДС 121, 122, 123, надання/оплати послуг та робіт, проведення платежів, у тому числі податкових (за виключенням ПДВ), пов'язаних із виконанням установою належних їй функцій, в обмін на грошові кошти у вигляді бюджетних асигнувань та надходжень від надання платних послуг або в обмін на погашення зобов'язань.

Однак, установи в процесі виконання своїх функціональних обов'язків не лише купляють нефінансові активи, а й оплачують необхідні послуги, наприклад з постачання енергоносіїв, мають проводити оплату відряджень, витрачатися на проведення інших цільових заходів (олімпіад, спортивних змагань тощо), розраховуватися з бюджетом у вигляді рентних платежів, податків, наприклад за землю, проводити інші платежі, наприклад оплату судового збору в разі направлення позову до суду задля повернення бюджетних активів тощо. По суті, пов'язані з цим операції також є обмінними, адже в обмін на отримані кошти за загальним або спеціальним фондом установа виконує належні їй функції.

Варто відзначити, що нормами НП(С)БОДС 124, де в пп. 2.3 п. 2 розд. ІІ «Доходи від обмінних операцій» визначено про витрачання бюджетних асигнувань, що є доходами від обмінних операцій, на виконання установою своїх повноважень. Аналогічно установа здійснює діяльність, визначену для неї законодавством і положенням (статутом) і за рахунок надходжень від надання нею платних послуг та робіт.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203 облік доходів розпорядників бюджетних коштів ведеться на рахунках 7-го класу «Доходи», який включає рахунки і субрахунки подані в табл. 1.

Ураховуючи викладене, не зовсім зрозумілим є включення до п. 3 розд. ІІ НП(С)БОДС 124, присвяченого доходам від необмінних операцій, норми стосовно поводження з авансовими платежами. Адже в ході проведення господарських операцій, які вище кваліфікували як обмінні, можуть бути проведені авансові платежі як установою, так і на користь установи.

Звертаємо також увагу, що в цьому ж розділі йдеться про такий вид доходів, як безоплатно отримані установою товари, роботи, послуги (п. 3.6) та грошова благодійна допомога (п. 3.7). Тим самим вони визнані доходами від необмінних операцій.

По суті, до безоплатно отриманих можна віднести й лишки активів, що виявляються під час інвентаризації, зокрема ті, що використовуються або плануються до використання установою для виконання нею своїх функцій.

Таблиця 1

Рахунки бухгалтерського обліку доходів

70	**Доходи за бюджетними асигнуваннями**		
		7011	Бюджетні асигнування
71	**Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)**		
		7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
		7112	Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі
72	**Доходи від продажу активів**		
		7211	Дохід від реалізації активів
73	**Фінансові доходи**		
		7311	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів
74	**Інші доходи за обмінними операціями**		
		7411	Інші доходи за обмінними операціями
75	**Доходи за необмінними операціями**		
		7511	Доходи за необмінними операціями
		7512	Трансферти

Потрібно відзначити, що їх доцільно визнавати все ж таки доходами від обмінних операцій, ураховуючи той факт, що надходження від благодійників або виявлені лишки (назвемо їх безоплатними надходженнями) установа направляє, як і бюджетні асигнування та плату за послуги, на виконання своїх функцій. Тобто установа виконує повноваження в обмін на отримання таких ресурсів. Для більшої аргументації звернемося до НП(С)БОДС 135 «Витрати». Тут у п. 2 розд. ІІ до витрат за обмінними операціями (як і у Звіті про фінансові результати) віднесено: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати; витрати на амортизацію; інші витрати.

За всіма цими напрямами і витрачаються бюджетною установою безоплатні надходження в будь-якому вигляді.

І, якщо, зіставити в цій частині норми НП(С)БОДС 124 та НП(С)БОДС 135, то виходить, що за рахунок доходів від необмінних операцій ми проводимо видатки за обмінними операціями. Виглядає дещо нелогічно. Крім того, відобразити проведені за рахунок благодійних надходжень витрати як видатки за необмінними операціями неможливо через відсутність у Плані рахунків субрахунків для витрат за необмінними операціями для розпорядників бюджетних коштів.

Облік доходів ведеться накопичувальним підсумком з початку бюджетного року і до його завершення на пасивних рахунках Класу 7 «Доходи». Залишку ці субрахунки не мають, оскільки в кінці звітного періоду відображається закриття рахунків доходів на рахунок 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду». Основні бухгалтерські проведення з обліку доходів подано в табл. 2.

Отже, в результаті проведеного аналізу наукових доробків та нормативно-правової бази, можна зробити висновок, що для обліку видатків за рахунок благодійних надходжень доцільним буде використовувати субрахунки 8111–8115, призначені для відображення витрат за обмінними операціями. А доходи відображати за необмінними операціями на 7511 «Доходи за необмінними операціями». Безумовно, про такий вибір субрахунків витрат з наведенням причин слід зазначити в наказі про облікову політику.

Якщо на законодавчому рівні встановлять вимогу визнавати безоплатні надходження, спрямовані на виконання функцій установи, доходами від обмінних операцій, то наведене і сформульоване визначення обмінної операції буде розширене таким джерелом придбання активів, робіт і послуг, як благодійні надходження.

За показниками форми № 2-дс до доходів розпорядників бюджетних коштів від необмінних операцій належать: податкові надходження; неподаткові надходження (збори та платежі); трансферти; інші доходи від необмінних операцій [8].

Таблиця 2

Основні бухгалтерські проведення з обліку доходів за обмінними та необмінними операціями

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Облік доходів за обмінними операціями		
Отримання асигнувань установами, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету	2313, 2311	7011
Нарахування суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції	2111, 6212	7111
Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів, які виявлені в результаті інвентаризації та будуть використовуватися для потреб установи Водночас проведення другого запису	10 7112	7112 5111
Нарахування доходів від реалізації активів	2117	7211
Відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб'єктом державного сектору	2117	7311
Нараховано плату за оренду майна	2117	7411
Відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	1411	7411
Облік доходів за необмінними операціями		
Відображено дохід від безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	2311	7511
Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги	2211, 2311, 2313	7511

Такий перелік деталізований (скоріш за все, у частині інших доходів від необмінних операцій) у пп. 1.2 та п. 3 розд. II НП(С)БОДС 124. Доходами від необмінних операцій визнані: кошти, що отримують бюджетні установи для виконання цільових заходів від інших установ та організацій; зобов'язання, що не підлягають погашенню; безоплатно отримані товари, роботи, послуги; сума безоплатної допомоги.

Знову ж таки, прослідкуємо зв'язок наведених видів доходів з визначенням необмінної операції, наведеним у п. 3 розд. 1 НП(С)БОДС 124, а саме: «необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов».

Можливо, таке визначення підходить для операцій із податками або із зобов'язаннями, що не підлягають погашенню (напевне, тут ідеться про списання на доходи безнадійної кредиторської заборгованості).

Погодитися можна і з віднесенням до доходів за необмінними операціями коштів, що отримують бюджетні установи для виконання цільових заходів від інших установ та організацій, що передбачає виконання установою неналежних функцій. Наприклад, якщо органи соціального захисту перераховують установі кошти для оплати додаткової відпустки працівникам, що є особами, постраждалими від Чорнобильської катастрофи, або навчальним закладам для виплати студентам соціальної стипендії. Витрати під час таких операцій згідно з п. 2 розд. II НП(С)БОДС 135 є витратами за необмінними операціями.

Що стосується трансфертів, то назвати їх отримання та перерахування доходами та витратами за необмінними операціями можна із впевненістю лише щодо трансфертів на міжбюджетному рівні, наприклад, субвенції із держбюджету місцевим бюджетам. Якщо ж ітиметься про трансферти, що управліннями соціального захисту надаються, наприклад, населенню, то вони виконують ці операції в рамках покладених на них функцій, які повністю разом із цими

трансфертами фінансуються за рахунок бюджетних асигнувань. Варто відмітити, що згідно з пп. 2.3 розд. II НП(С)БОДС 124 та пп. 3.1 розд. III НП(С)БОДС 135 усі операції за рахунок бюджетних асигнувань для виконання установою своїх повноважень є обмінними. Це саме стосується і сплати штрафів та пені.

У разі якщо виконання установою своїх функцій визнати головною ознакою для визначення характеру доходів та операцій, то тоді й безоплатні надходження, отримані в обмін на виконання установою своїх функцій, мають бути віднесені до доходів від обмінних операцій.

Якщо, знову ж таки, орієнтуватися на таку ознаку, то до доходів за необмінними операціями, тобто непов'язаними з виконанням установою своїх функцій, можна віднести доходи від непотрібних установі виявлених надлишків цінностей, запчастин та металобрухту від розбирання списаних основних засобів, непотрібну необоротну тару, що накопичилася в процесі діяльності і яку можна реалізувати, адже продаж товарів – це, дійсно, операція, не пов'язана з виконанням установами своїх функцій.

Якщо ж орієнтуватися лише на вищенаведене визначення необмінної операції, за яким передавач активів не отримує доходу, то визнаються доходами від необмінних операцій й бюджетні асигнування, адже взамін на активи у вигляді таких асигнувань бюджет доходів не отримує, а лише наполягає на виконанні певних умов, а саме забезпеченні установами виконання своїх функціональних обов'язків. Але ж наведені вище норми кажуть про протилежне.

Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат розпорядників бюджетних коштів подано в табл. 3.

Таблиця 3

Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат за обмінними та необмінними операціями

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Облік витрат за обмінними операціями		
Нарахована амортизація основних засобів	8014	1411
Відображення втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів	8411	1411
Вибуття запасів у випадках, передбачених законодавством	8013, 8113	15, 18
Списання грошових документів на підставі акта	8013, 8113	2116
Прийняття та затвердження звіту про використаний аванс	8411	2116
Нараховано ЄСВ	8012, 8112	6313
Нараховано ЗП	8011, 8111	6511
Облік витрат за необмінними операціями		
Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	8511	2113, 2115, 2117
Нараховано соціальні стипендії	8511	6512
Нараховано суми субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку	8511	6414, 6415

Доцільно відзначити, що витратами за необмінними операціями за визначенням як форми № 2-дс, так і НП(С)БОДС 135, є трансферти, операції з коштами, отриманими на виконання цільових заходів, та списана дебіторська заборгованість.

Висновки і перспективи.

За результатами досліджень стає очевидним, що основними завданнями бухгалтерського обліку доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів є забезпечення контролю за витрачанням бюджетних коштів відповідно до затверджених кошторисом та відповідно до їх цільового призначення. Крім того, облікові дані сприяють забезпеченню всіх рівнів управління інформацією про рух і використання бюджетних коштів.

Згідно з діючими нормами НП(С)БОДС 124 та НП(С)БОДС 135 бюджетні асигнування, доходи від надання послуг, а також витрати на виконання установою свої повноважень, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань і витрати, пов'язані з наданням послуг, є,

відповідно, доходами та витратами за обмінними операціями. Існують певні неузгодженості між складом доходів та витрат за необмінними операціями. Для суттєвого зменшення кількості спірних питань законодавцем заплановано внесення змін до вказаних стандартів.

Список використаних джерел

1. Бухгалтерский облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: у 2 т. ; за ред. Л.Г. Ловинської. Т. 1: Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко, С.В.Свірко та ін. Київ : ДННУ «Акад.фін.управління», 2013. 568 с.

2. Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.12 р. № 333. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12 (дата звернення 12.10.2017).

3. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. *Фінанси України*. 2016. № 1. С. 99-115.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11 (дата звернення 12.10.2017).

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12 (дата звернення 13.10.2017).

6. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/page (дата звернення 11.10.2017).

7. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.13 № 1203 URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=389725&cat_id=363499&ctime=1387183247121 (дата звернення 19.10.2017).

8. Про затвердження порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.17 р. № 307. URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17 (дата звернення 19.10.2017).

9. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Київ : КНЕУ, 2004. 380 с.

10. Юнгман, Й. Бюджетный процесс как инструмент эффективного управления. Правительственная канцелярия. Стокгольм, 2005. 255 с.

11. Public sector accounting reforms in Ukraine. TCOP Workshop: Experiences with Designing and Implementing Public Sector Accounting Reforms. 2011. Available at: http://www.pempal.org/event/eventitem/read/41/88 (дата звернення 16.10.2017).

Статтю отримано: 11.10.2017 / Рецензування 10.11.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Olena Tsiatkovska
Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Accounting Credit and Budget institutions
and economic analysis
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine
E-mail: elena.tsyatkovska@i.ua

THE CHARACTERISTICS OF INCOME AND EXPENCES ACCOUNTINGBY PUBLIC SECTOR ENTITIES

Abstract

Introduction. *The up-to-date model of the accounting system in the institutions of general government management sector is formed according to the schemes of its modernisation and it is defined at the legislative level. The new chart of accounts and national standards of accounting regulations in public sector that changed the established accounting techniques for the execution of budget income and expenditure in budget institutions, and other business transactions according to the peculiarities of their activity have been realized. The economic classification of expenditures has been changed, the operations are divided into exchange and non-exchange according to public finance statistics and international accounting standards for the public sector. Significant changes in accounting method of income and expenses made this issue up to the improvement of income and expenses accounting methods for public sector entities.*

Methods*. The author created the data basis of original financial documentation of 15 distribution enterprises in Ukraine over the period of 2012-2017 to provide the informative basis of empirical research studies.*

The data source on the condition of normative regulation of income and expenditure accounting by public sector entity, analitical activities of controllers in Ukraine was the data basis of legislative acts of Verkhovna Rada of Ukraine. Research methodology is based on theoretical insights into the problem and scientific instrumentation that contained the critical content-analysis of original financial statements of public sector enterprises in Ukraine, comparative analysis of normative documents of Ukrainian legislative acts and experience of Ukrainian scientists and experts in the field of organization, procedure of income and expenditure accounting according to exchange and non-exchange operations.

Results. *The article examined the theoretical, organizational and methodological aspects of income and expenses accounting for the exchange and non-exchange operations of the public sector entities. The basic features of accounting methodology of income and expenses according to new rules of financial institutions are determined. Further research can be focused on improving the methodology of income and expenses accounting for the exchange and non-exchange operations by financial institutions for effective management of public finances.*

Keywords: *income, expenditures, exchange transactions, non-exchange transactions, budgetary institutions, accounting, entity.*

Received: 10.11.2017 / Review 11.10.2017 / Accepted 12.14.2017

УДК 657
JEL Classification M41

Юрченко Тетяна
аспірант[2]
кафедра обліку, контролю та оподаткування агробізнесу
Київський національній економічний університет імені Вадима Гетьмана
Київ, Україна
E-mail: tatiankayurchenko@gmail.com

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Анотація

Вступ. *Ефективне управління якістю земель сільськогосподарського призначення значною мірою залежить від цілісної, дієвої системи облікового забезпечення формування інформації про їх наявність, використання та відновлення. Однак існуюче облікове забезпечення потребує вдосконалення через відсутність спеціалізованих форм первинних документів, якими могли б оформлюватися операції, пов'язані з землями сільськогосподарського призначенням, а існуючі форми первинної документації не можуть повною мірою задовольнити інформаційні потреби адміністративно-управлінського персоналу.*

Методи. *У процесі дослідження використано метод анкетування, порівняння, статистичного зведення при аналізі стану облікового забезпечення управління якістю сільськогосподарських земель, метод моделювання при розробці пропозицій щодо вдосконалення документального оформлення.*

Результати. *Проаналізовано стан облікового забезпечення формування інформації про якісні параметри земель сільськогосподарського призначення, виявлено низку недоліків та розроблено практичні рекомендації з його покращення. З метою уніфікації первинної документації запропоновано використовувати у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств Акт приймання-передачі земельних ділянок та Інвентарну картку обліку земельних ділянок, розроблених автором з урахуванням особливостей земель сільськогосподарського призначення. Запровадження запропонованих форм документів сприятиме подоланню дефіциту обліково-аналітичних показників про кількісні та якісні параметри сільськогосподарських земель.*

Перспективи. *Перспективним напрямом подальшого дослідження є удосконалення облікового забезпечення формування інформації про землі водного фонду.*

Ключові питання: *земля сільськогосподарського призначення, облікове забезпечення, первинні документи, управління, якість.*

Вступ.

Загальновідомо, що зростання чисельності населення світу зумовлює підвищення попиту на землю для житлового будівництва та будівництва об'єктів інфраструктури. Як наслідок, площа земель сільськогосподарського призначення з кожним роком зменшується. Так, за даними Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру, за 2016 рік площа сільськогосподарських угідь в Україні зменшилася на 3 020 га та станом на 01.01.2017 р. склала 41 504,88 тис. га проти 41 507,9 тис. га на аналогічну дату 2016 року. Якщо порівняти площу сільськогосподарських угідь станом на 01.01.2014 р. (41 525,8 тис. га) та 01.01.2017 р., то можемо зазначити, що за три роки площа зменшилась на 20 920 га. Водночас, площа земель під житловою забудовою у 2017 р. порівняно з 2014 р. збільшилася на 13 960 га і склала на 1 січня 2017 року 497,46 тис. га проти 483,5 тис. га на початок 2014 року [1].

Разом з цим, збільшення чисельності населення обумовлює підвищення попиту на сільськогосподарську продукцію, а тому зростає потреба у нових землях сільськогосподарського призначення, зокрема в ріллі (орних землях).

[2] *Науковий керівник: Коцупатрий М. М., к.е.н., професор*

Оскільки кількість землі обмежена та її неможливо створити шляхом виробництва, то для збільшення врожаїв сільськогосподарські підприємства починають масово застосовувати мінеральні добрива, що при недотриманні оптимальних норм внесення добрив призводить до негативних наслідків. Зокрема, після помітного початкового підвищення продуктивності, врожайність падає через ерозію та засолення ґрунтів.

Таким чином, на сьогодні невирішеною та найбільш складною проблемою у сфері землекористування залишається проблема раціонального використання сільськогосподарських земель.

Оскільки такі землі здебільшого обробляються суб'єктами аграрного бізнесу, то вирішення цієї проблеми передусім залежить від прийняття аргументованих рішень органами управління цих суб'єктів. З урахуванням теперішнього економічного рівня розвитку бухгалтерський облік, безперечно, повинен стати визначальним інструментом формування адаптивної системи управлінської інформації, основаної на даних, які отримуються в процесі обліку насамперед первинного обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідженню питання облікового забезпечення формування інформації про земельні ресурси присвячували праці такі вітчизняні науковці, як Л. Р. Воляк, В. М. Жук, О. В. Ільчак, А. І. Коріненко, О. А. Кушніренко, С. В. Литвинець, Т. В. Машкова, С. М. Остапчук, А. В. Пантюхова, О. Ф. Ярмолюк. Науковці висвітлюють ведення первинного обліку не лише в теоретичному аспекті, але також у практичному. Водночас, не зменшуючи ваги попередніх наукових досліджень, проблема документального оформлення якісних характеристик земель сільськогосподарського призначення залишається невирішеною та потребує подальшого дослідження.

Мета.

Метою дослідження є вивчення, критична оцінка стану облікового забезпечення управління якістю земель сільськогосподарського призначення та розробка пропозицій щодо його вдосконалення.

Методологія дослідження.

У процесі дослідження використано метод анкетування, порівняння, статистичного зведення при аналізі стану облікового забезпечення управління якістю сільськогосподарських земель, метод моделювання при розробці пропозицій щодо вдосконалення документального оформлення.

Результати.

На підставі проведеного аналізу законодавства України щодо трактування змісту поняття «якість земель сільськогосподарського призначення» встановлено, що воно не згадується у жодному нормативно-правовому акті, проте, в Державних стандартах України закріплено такі поняття, як «якість ґрунту» та «якість земельної ділянки».

Відповідно до ДСТУ ISO 11074-1: 2004 «Якість ґрунту. Словник термінів. Частина 1. Забруднення та охорона ґрунтів» [2, с. 7] якість ґрунту – це сукупність усіх наявних позитивних і негативних властивостей, пов'язаних з використанням ґрунтів і їхніми функціями. Аналогічне визначення цього поняття наведено в проекті Закону України «Про збереження ґрунтів та охорону їх родючості» [3]. Якість земельної ділянки – це узагальнена характеристика земельної ділянки, охопленої її межами, з визначеними категоріями ґрунтів [4, с. 4].

Вивчення нормативно-правової бази дало змогу дійти до висновку, що оскільки земельна ділянка сільськогосподарського призначення – не лише територія, а й ґрунтовний покрив, який забезпечує формування певного рівня врожайності сільськогосподарських рослин, то зміст поняття «якість земель сільськогосподарського призначення» розкривається через зміст поняття «якість ґрунту». Підсумовуючи вищенаведене, під поняттям «якість земель сільськогосподарського

призначення», на нашу думку, слід розуміти сукупність позитивних та негативних, природних та набутих властивостей, які характеризують їх продуктивність та економічну доцільність використання в господарській діяльності.

Для потреб управління важливо формувати інформацію про якісні параметри земель сільськогосподарського призначення. Доречно констатувати, що сьогодні більшість аграрних підприємств використовують земельні ділянки на умовах оренди. Зокрема, станом на 01.07.2017 р. в Україні укладено 4,7 млн договорів оренди сільськогосподарських земель приватної форми власності загальною площею майже 16,6 млн га та 50 553 договорів оренди сільськогосподарських земель державної форми власності загальною площею 1,4 млн. га [5].

Проведений аналіз стану обліку орендованих земель сільськогосподарського призначення на підприємствах аграрної сфери Київської області свідчить, що всі досліджувані суб'єкти не ведуть облік таких об'єктів.

За результатами аналізу існуючої методики організації обліку власних земельних ресурсів в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку можемо стверджувати, що питанню організації їх кількісного обліку приділяється недостатня увага, а якісний облік взагалі ігнорується. Як наслідок, кількісні характеристики частково відображаються у системі обліку, а якісні характеристики залишаються поза увагою обліку.

На наше переконання, підприємства нехтують веденням обліку, зокрема якісним обліком орендованих земельних ресурсів через наступні причини. По-перше, через відсутність організаційно-методичних засад якісного обліку земель сільськогосподарського призначення. По-друге, оцінити якісні параметри сільськогосподарських земель можна лише на основі агрохімічного аналізу ґрунту. Проведення аналізу ґрунту потребує або залучення послуг сторонніх організацій, або ведення до штату підприємства посади спеціаліста, на якого покладатимуться такі функціональні обов'язки, що тягне за собою додаткові витрати для суб'єкта економіки. Однак, переважна більшість сільськогосподарських підприємств хочуть отримувати максимальний прибуток при мінімальних витратах, у зв'язку з чим не вкладають кошти у дослідження якості земель, у збереження та підвищення рівня родючості ґрунтів, а, отже, не переймаються питанням, який буде якісний стан земель через 5-7-10 р., адже це не їх власність. Лише 8 % респондентів зазначає, що інформація про якісний стан земель є важливою, а тому найближчим часом зосередять увагу на впроваджені ведення такого обліку.

Для управління якістю сільськогосподарських земель пріоритетного значення набуває питання створення системи облікового забезпечення, яка повинна забезпечуватися достовірною інформацією про їх якісні та кількісні характеристики (рис. 1).

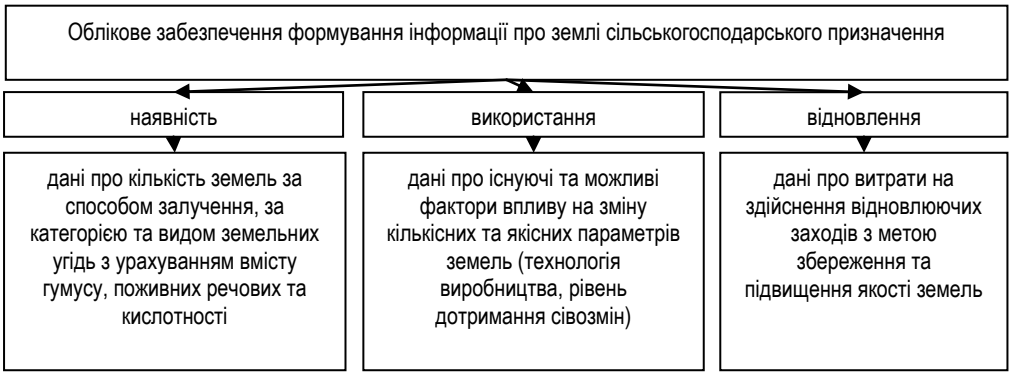

Рис. 1. Облікове забезпечення формування інформації про наявність, використання та відновлення земель сільськогосподарського призначення*

** Джерело: розробка автора*

Варто зауважити, що якість земель сільськогосподарського призначення характеризується вмістом гумусу, елементів живлення, мікроелементів, водно-фізичними властивостями і, звичайно, вмістом токсичних компонентів (залишками пестицидів, важких металів, радіонуклідів тощо). Весь цей комплекс показників можна встановити лише на основі лабораторного аналізу ґрунту, який є основою агрохімічного паспорта поля, земельної ділянки (далі – паспорт) [6], тобто, основними даними щодо кислотності, вмісту гумусу, поживних речовин в ґрунті є дані агрохімічної паспортизації, яка проводиться з періодичністю один раз на п'ять років для орних земель, та один раз на п'ять-десять років для сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень [7, ст. 54], що суттєво знижує релевантність інформації.

Проте, слід звернути увагу, що указом Президента України «Про суцільну агрохімічну паспортизацію земель сільськогосподарського призначення» № 1118/95 від 02.12.1995 р. [8] закріплено, що у разі зміни власника чи користувача землі її паспортизація здійснюється в обов'язковому порядку незалежно від часу останнього обстеження.

Проведений аналіз сільськогосподарських підприємствах Київської області встановив, що на практиці ця вимога недотримується та у всіх досліджуваних суб'єктів відсутні такі паспорти. Ігнорування цієї вимоги, насамперед, перешкоджає отриманню реальної картини про стан земельної ділянки.

Зазначимо, що такий паспорт являє собою розгорнуту таблицю, яка містить 30 показників якісного стану ґрунту, де в кінці виставляється агрохімічна та еколого-агрохімічна оцінка в балах. Форму, процедуру виготовлення та видачі паспорта встановлено наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України «Про затвердження Порядку ведення агрохімічного паспорта поля, земельної ділянки» № 536 від 11.10.2011 р. [9]. Видає паспорт Державна установа «Інститут охорони ґрунтів України» (скорочена назва – ДУ «Держґрунтохорона») та її філії у всіх регіонах України. Перелік ситуацій, за яких використовуються паспорт закріплено у пп. 3.2, 3.3 та 3.5 вказаного Порядку.

На підставі критичної оцінки практичного значення паспорта отримано наступні результати. Дані паспорта, насамперед, дають змогу розрахувати оптимальну кількість добрив, мікробіологічних препаратів, регуляторів росту рослин для отримання високих та екологічно безпечних врожаїв овочів, фруктів, ягід. Володіючи даними про кислотність ґрунту, приймаються рішення щодо можливості посадки на полі тієї чи іншої культури.

Але найбільш цінне значення паспорта при наданні земельної ділянки в оренду (суборенду, емфітевзис) (далі – в користування), оскільки він представляє інтереси як орендарів (емфітевтів), так і власників. Маючи до укладання договору користування земельною ділянкою дані про реальний стан ґрунтового покриву земельної ділянки, орендар (емфітевт) може визначити економічну доцільність укладання угоди і тим самим уникнути неефективних витрат коштів, за умови, що показники суттєво перевищують граничні рівні відхилення.

Для справжніх господарів-орендарів (емфітевтів) паспорт – це гарантія фізичного та морального спокою перед власниками. Забезпечуючи належний баланс між виносом та надходженням елементів живлення у ґрунті, застосовуючи сучасні ґрунтозахисні технології, витрачаючи на це відповідні ресурси, орендар (емфітевт), з врахуванням даних паспорта, планує ефективне їх розподілення, отримує прибуток та при періодичному контролі – підтвердження належного поводження з довіреною йому власністю. Водночас, для нездалих користувачів, які взяли землю для отримання власної вигоди за рахунок виснаження ґрунтів, механізм цивільно-правових відносин, що закладений в паспорті, дозволить власникам зажадати відшкодування збитків, які були нанесені ґрунтам [6]. Також погіршення якості ґрунтів – це одна з підстав для припинення договору користування земельною ділянкою. При покращені орендарем (емфітевтом) якісного стану земельної ділянки, сторони договору можуть домовитися, наприклад, про тимчасове зменшення розміру орендної плати. Таким чином, паспорт є єдиним способом оцінити якість ґрунтового покриву при передачі та поверненні з користування земельної ділянки.

Рекомендуємо в договорі користування земельною ділянкою прописувати, що

сільськогосподарське підприємство, яке отримує в користування земельну ділянку, за власний рахунок обов'язково проводить агрохімічну паспортизацію незалежно від часу її останнього обстеження. Після закінчення строку користування проводиться повторне агрохімічне обстеження. При цьому сільськогосподарські підприємства, які хочуть отримувати високі врожаї сільськогосподарських культур, на наше переконання, зобов'язані перевіряти не рідше одного разу на чотири-п'ять роки якісний стан земельних ділянок на відповідність показникам паспорта.

Отже, наведені вище твердження засвідчують фундаментальну роль паспорта в управлінні якістю земель сільськогосподарського призначення. Крім того, вважливість цього паспорта підтверджена ст. 37 Закону України «Про охорону земель», в якій зазначено, що з метою здійснення контролю за динамікою родючості ґрунтів систематично проводиться їх агрохімічне обстеження, видаються агрохімічні паспорти, в яких фіксуються початкові рівні забезпечення поживними речовинами ґрунтів і рівні їх забруднення [7].

В процесі дослідження з'ясовано, що паспорт видається та знаходиться у власників земельних ділянок. Оскільки власниками є фізичні особи, які надають землі в користування аграрним підприємствам, то, на наш погляд, при передачі земельної ділянки у користування до договорів користування обов'язково необхідно додавати копію цього паспорту. Вважаємо, що, оскільки копія паспорту не є гарантією правильності даних, то для зменшення ризику шахрайства як зі сторони орендаря (емфітевта), так і землевласника, дані паспорта варто переносити до облікових документів, що сприятиме підтвердженню достовірності даних та посиленню функції контролю у сфері використання та охорони земель.

Доцільно констатувати, що 22 листопада 2017 р. Кабінет міністрів України прийняв постанову про внесення змін до Типового договору оренди землі, якою рекомендовано зазначати в договорі оренди дані агрохімічного паспорту земельної ділянки [10].

Фактично такі зміни не мають суттєвого впливу на вдосконалення механізму збереження та відтворення родючості ґрунтів. По-перше, через недотримання вимог законодавчих актів. Так, при передачі земельних ділянок в оренду лабораторний аналіз ґрунту, як правило, не проводиться і, відповідно, відсутні агрохімічні паспорти. По-друге, положення Типового договору оренди землі мають рекомендаційний, а не обов'язковий характер, а тому ймовірність того, що орендарі при укладанні договорів будуть зважати на цю рекомендацію є дуже низькою. По-третє, право перевіряти стан орендованих земельних ділянок на відповідність показникам агрохімічного паспорту встановлено лише для орендодавців земельних ділянок державної та/або комунальної власності. Тимчасом як в оренді перебуває 16,6 млн га сільськогосподарських земель приватної власності і лише 1,4 млн га сільськогосподарських земель державної власності [5]. По-четверте, приведення договорів, укладених до моменту набрання чинності Постанови № 890 у відповідність до нових вимог Типового договору не вимагається. Отже, наведені аргументи підтверджують недієвість внесених змін та об'єктивну необхідність у подальшому вдосконаленні механізму управління в сфері збереження та відновлення земель сільськогосподарського призначення.

Варто акцентувати увагу, що на сьогодні відсутні спеціалізовані первинні документи бухгалтерського обліку, що фіксують здійснення операцій із земельними ресурсами. Зважаючи на таку ситуацію, перед підприємством стоїть вибір одного із наступних варіантів оформлення господарських операцій із земельними ресурсами:

1. Застосування форм первинних документів, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701 «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій про їх застосування» [11];
2. Використання форм первинних документів, затверджених наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [12];
3. Використання форм первинних документів, затверджених наказом Міністерства фінансів

України від 13.09.2016 р. № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» [13];

4. Розроблка форм первинних документів на власний розсуд, враховуючи вимоги щодо наявності всіх обов'язкових реквізитів.

Господарюючі суб'єкти агропромислового комплексу, як правило, для документального оформлення надходження власних земельних ділянок та зарахування їх до складу основних засобів складають Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (спеціалізована форма № ОЗСГ-1) [11]. Але, зауважимо, що цей документ абсолютно не враховує унікальність такої групи основних засобів, як земельні ділянки. Звідси випливає висновок, що представлена в ньому інформація практично не має ніякої цінності для внутрішніх користувачів насамперед для облікового персоналу. Також слід пам'ятати про якість земельної ділянки, зокрема, про те, що в процесі землекористування можуть змінюватися показники, які характеризують її якісний стан. Однак, форма № ОЗСГ-1 не передбачає розкриття інформації про якісні параметри земельної ділянки. Стосовно Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма № ОЗ-1) та Акту приймання-передачі основних засобів ситуація є аналогічною.

В умовах уніфікації та стандартизації документації, на нашу думку, не виправдано оформляти надходження земельних ділянок актом довільної форми, оскільки це значно ускладнює пошук необхідної інформації за кожною ділянкою.

Доречно зауважити, що науковці приділяють значну увагу адаптуванню форми Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗСГ-1) до інформаційних потреб користувачів (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння запропонованих науковцями первинних документів з обліку земель сільськогосподарського призначення

Реквізити	Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В., Жук Н. Л., Остапчук С. М. «Акт про оприбуткування земельної ділянки до складу основних засобів» [14, с. 219-220]	Кушніренко А. О. «Акт приймання-передачі земельних ресурсів» [15, с. 299-300]	Машкова Т. В. «Акт приймання-передачі сільськогосподарських угідь та їх якісних параметрів» [16, с. 294-295]	Пантюхова А. В. «Акт приймання-передачі земельної ділянки сільськогосподарського призначення» [17, с. 211]	Ярмолюк О.Ф. «Акт приймання-передачі земельної ділянки (паю)» [18, с. 194-195]
категорія земель за цільовим призначенням	+	+	+	-	+
вид угідь	-	+	+	+	+
місце розташування земельної ділянки	+	+	+	+	+
номер поля		-	-	+	+
площа, га	+	+	+	+	+
межі ділянки	+		+	-	+
кадастровий номер	+	+	+	+	+
інвентарний номер	+	+	+	-	+
первісна вартість	+	+	+	-	+
балансова вартість	+	+	+	-	-
нормативна грошова оцінка	-	+	+	+	+
експертна грошова оцінка	-	+	+	+	-
якість ґрунтів	-	+	+	-	+

Продовження табл. 1

гранулометричний склад ґрунту	-	+	+	-	-
назва ґрунтів	-	+	+	-	
бал бонітету ґрунту	-	+	+	-	+
система сівозміни на момент приймання-передачі	-	+	+	-	-

З метою використання усіма сільськогосподарськими підприємствами уніфікованого первинного документа, враховуючи специфіку земельних ресурсів і запропоновані науковцями зміни та доповнення до форми № ОЗСГ-1 ми розробили Акт приймання-передачі земельних ділянок, який застосовуватиметься для оформлення операцій з надходження як власних, так й отриманих в користування земельних ділянок.

В розробленому нами Акті приймання-передачі земельних ділянок щодо кожної земельної ділянки зазначатимуться наступні відомості:

1. Категорія земельної ділянки, вид земельних угідь, код та вид цільового призначення земельної ділянки в межах певної категорії, форма власності;
2. Площа земельної ділянки, га;
3. Кадастровий номер земельної ділянки;
4. Місце розташування земельної ділянки;
5. Опис меж земельної ділянки;
6. Дані про якість ґрунтів та про бонітування ґрунтів;
7. Первісна вартість земельної ділянки, підстава для її визначення (договір купівлі-продажу, договір міни (бартеру), звіт про експертну грошову оцінку земельної ділянки тощо);
8. Експертна та нормативна грошова оцінка земельної ділянки;
9. Договірна вартість земельної ділянки;
10. Дата ведення земельної ділянки в експлуатацію;
11. Документи, на підставі яких оприбутковується або передається земельна ділянка.

Перші п'ять показників дають загальну інформацію про земельну ділянку, на підставі якої можна ідентифікувати, яку саме ділянку використовує підприємство у своїй господарській діяльності.

В процесі дослідження обґрунтовано важливість перенесення даних про якісні параметри земель сільськогосподарського призначення з агрохімічного паспорту до Акту приймання-передачі земельних ділянок. Але, для уникнення дублювання інформації, наведеної в паспорті вважаємо за потрібне вказувати лише базові показники стану ґрунту, а саме: вміст гумусу; азоту (N), що легко гідрозізується та азоту за нітрифікаційною здатністю; рухомих сполук фосфору (P_2O_5); рухомих сполук калію (K_2O_5); кислотність ($pH_{сольовий}$, $pH_{водний}$). На підставі вищезгаданих показників можна робити висновки про якість земельних ділянок. Також ці показники враховуються при оцінці придатності земель для виробництва органічної продукції.

На наше переконання, в Акті також важливо наводити дані про бонітування ґрунтів, зокрема, шифр, назву агровиробничої групи ґрунтів та бал бонітенту, адже такі дані є фундаментальними при визначенні екологічної придатності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур.

Для відображення на рахунках бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення необхідно визначити їх вартість. Нами було проведено дослідження методичних підходів до оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку, результати якого викладені у статті «Методичні підходи до оцінки земельних ресурсів в обліку» [11]. Зокрема, встановлено, що базою для визначення вартості земельної ділянки є її експерта грошова оцінка, тобто власні земельні ресурси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка формується на підставі експертної грошової оцінки та витрат, без здійснення яких використання земельних

ресурсів є неможливим. Таким чином, в Акті необхідно вказувати первісну й експертну вартість власної земельної ділянки.

За результатами дослідження з'ясовано, що згідно з п. 8 П(С)БО 14, п. 20 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду [14]. Тобто, вартість орендованої земельної ділянки може встановлюватися на вибір: за домовленістю між орендодавцем і орендарем або на підставі експертної грошової оцінки. З огляду на це, пропонуємо вести колонку «Договірна вартість», в якій буде зазначатися вартість отриманої в користування земельної ділянки, встановлена за згодою сторін (без проведення експертної грошової оцінки). Якщо сторони погодилися, що вартість визначається на підставі звіту про експертну грошову оцінку, то заповнюється колонка «Експертна грошова оцінка».

Але, варто зазначити, що, як правило, орендовані земельні ділянки відображаються за нормативною грошовою оцінкою. Аналогічно визначається вартість земельних ділянок, отриманих на умовах емфітевзису, суборенди.

Оскільки запропонований Акт застосовується для оформлення операцій як з власними, так й отриманими в користування земельними ділянками, стверджуємо, що варто зазначати форму власності отриманої земельної ділянки. Це спричинено тим, що від форми власності залежить чи підприємство сплачує оренду плату (плату за користування) орендодавцю-фізичній/юридичній особі чи податкове зобов'язання з орендної плати до місцевого бюджету за місцезнаходженням орендованої ділянки.

Базою для розрахунку податкових зобов'язань з плати за землю (земельного податку за власні земельні ділянки та орендної плати за земельні ділянки державної та/або комунальної власності), а також орендної плати (плати за користування) за земельні ділянки приватної власності є дані про нормативну грошову оцінку земельної ділянки. Для зручності визначення розміру податкових зобов'язань з плати за землю та орендної плати (плати за землю), на наше переконання, слушно зазначати нормативну грошову оцінку земельної ділянки та вказувати відсоток від нормативної грошової оцінки, який використовується при визначені розміру податкових зобов'язань з плати за землю та орендної плати (плати за користування).

Приклад запропонованої форми Акту приймання-передачі земельних ділянок наведено на рис. 2. Доречно підкреслити, що у разі отримання земельної ділянки в користування цей Акт оформлюється і при її надходженні, і при поверненні.

Також на кожну земельну ділянку, яка є у власності та/або користуванні, необхідно відкривати інвентарну картку. Інвентарна картка обліку основних засобів (форма № ОЗ-6) не пристосована для ведення інвентарного обліку земельних ділянок, а тому її необхідно адаптувати до інформаційних запитів про земельні ресурси.

Варто наголосити, що науковці приділяють увагу розробці інвентарної картки, враховуючи потреби обліку земельних ресурсів (табл. 2).

Пропонуємо наводити інформацію в Інвентарній картці обліку земельних ділянок за наступними підрозділами:

I. Загальні відомості по земельну ділянку (категорія земельної ділянки та вид земельних угідь, кадастровий номер, місце розташування, площа, експертна та нормативна грошова оцінка, договірна вартість).

II. Облікові дані про надходження земельної ділянки (рахунок синтетичного та аналітичного обліку, первісна (переоцінена) варість, підстава надходження, інвентарний номер).

III. Якісна характеристика ґрунтового покриву земельної ділянки.

IV. Дані щодо будівель, споруд, розміщених на земельній ділянці (інвентарний номер, найменування та площа будівлі).

V. Дані про проведені поліпшення земельної ділянки (дата, вид та сума поліпшення).

VI. Переоцінка земельної ділянки (дата проведення переоцінки, первісна (переоцінена) вартість, індекс переоцінки, сума дооцінки (уцінки), переоцінена вартість після проведення переоцінки).

ТОВ «Чубинецький колос»
(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | 3 | 4 | 2 | 3 | 2 | 9 | 9 | 2 |

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор Коптілий О. М.
(посада, прізвище, ім'я, по батькові)
Коптілий
(підпис)
«15» листопада 2017 р.

АКТ
приймання-передачі земельних ділянок

Номер документа	Дата складання	МВО, за якою закріплено земельну ділянку
98	15.11.2017	Шерстюк О. В.

Категорія земельної ділянки, вид земельних угідь	Площа земельної ділянки, га	Номер		Найменування юридичної (ПІБ фізичної) особи, що передає земельну ділянку	Найменування юридичної (ПІБ фізичної) особи, що приймає земельну ділянку	Дебет		Кредит	
		кадастровий (у разі наявності)	інвентарний			рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Землі сільськогос-подарського призначення, рілля	2,7825	3224087200:03:005:0041	32/2041	Гаврилюк Олег Степанович	ТОВ «Чубинецький колос»	01	1	-	-

Первісна (переоцінена) вартість, грн.	Експертна грошова оцінка, грн.*	Договірна вартість, грн.**	Нормативна грошова оцінка, грн.	Відсоток від нормативної грошової оцінки, який враховується при визначенні розміру плати за землю / орендної плати	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)
11	12	13	14	15	16
-	-	106 876, 98	106 876, 98	7	15.11.2017

*Експерта грошова оцінка зазначається у разі її проведення та за наявності звіту про експертну грошову оцінку
**Договірна вартість встановлюється за домовленістю сторін

На підставі наказу директора Коптілого О. М. від «15» грудня 2017 р. № 98 комісією
проведено огляд земельної ділянки, розташованої на території Чубинецької сільської ради,
(місце розташування, номер поля, код та вид цільового призначення земельної ділянки
Сквирський р., Київська обл.; номер поля № 11; 01.01 «Для ведення товарного
в межах певної категорії земельних ділянок, форма власності)
сільськогосподарського виробництва», приватна власність

Коротка характеристика земельної ділянки від А до Б землі громодянина Іванюк О. М.,
від Б до В землі громодянина Проценко І. В., від В до Г землі громодянина Ткаченко О. І.,
(опис меж ділянки, наявність (відсутність) забудов, насаджень, корисних копалин)
від Г до Д землі загального користування (дорога), від Д до А землі громодянина
з Левицького Д. В.; забудови, насадження, корисні копалини відсутні

Зворотна сторона форми

Якісна характеристика ґрунтового покриву земельної ділянки:
Дані про бонітування ґрунтів

Шифр агрофиробничої групи ґрунтів	Назва агровиробничої групи ґрунтів	Бал бонітенту
53 г	Чорноземи типові малогумусові та чорноземи сильнореградовані легкосуглинкові	58

Вміст поживних речовин в орному шарі ґрунту на момент приймання-передачі

	Вміст гумусу, %	Вміст азоту (N), мг/кг		Вміст рухомих сполук фосфору (P_2O_5), мг/кг	Вміст рухомих сполук калію (K_2O_5), мг/кг	Кислотність	
		що легко гідролізується	за нітрифікаційною здатністю			pH сольове	pH водне
Метод визначення	-	Корнфілда	Корнфілда	Кірсанова	Мачигіна	-	-
Показник стану ґрунту	2,15	140	20,9	230	357	4,9	8,3

Потребує (не потребує) докорінного поліпшення не потребує
(вказати, що саме потрібно)

Висновок комісії: земельна ділянка придатна до використання за призначенням

Додаток. Перелік правовстановлюючої та технічної документації, що додається: договір оренди земельної ділянки від 03.10.2017 р., витяг з Державного реєстру прав на нерухоме майно про реєстрацію права власності від 27.09.2017 р. № 609043290, витяг з Державного реєстру прав на нерухоме майно про реєстрацію іншого речового права від 04.11.2017 р. № 74567987, план меж земельної ділянки, витяг з Державного земельного кадастру від 07.09.2017 № НИ-3456709849034, агротехнічний паспорт поля, земельної ділянки від 10.10.2017 р., витяг з технічної документації № Н-89765/2017 про нормативну грошову оцінку земельної ділянки

Голова комісії	Головний агроном	Хілініченко	Хілініченко М. С
	(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)
Члени комісії	Головний бухгалтер	Павлик	Павлик В. А.
	(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)
	Агроном	Шерстюк	Шерстюк О. В.
	(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)
Земельну ділянку прийняв	Директор	Коптілий	Коптілий О. М.
	(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)
Земельну ділянку здав	Орендодавець	Гаврилюк	Гаврилюк О. С.
	(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)

Відмітка бухгалтерської служби про відкриття картки або переміщення об'єкта

Особа, яка відобразила господарську операцію в бухгалтерському обліку

Кравцова	бухгалтер Кравцова А. Ф.	«15» листопада 2017 р.
(підпис)	(посада, прізвище, ім'я, по батькові)	

Головний бухгалтер	Павлик	Павлик В. А.
	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)

Рис. 2. Запропонована форма первинного документа «Акт приймання-передачі земельних ділянок»*

** Джерело: розробка автора*

Таблиця 2

Порівняння запропонованих науковцями інвентарних карток обліку земель сільськогосподарського призначення

Автор	Назва та розділи документа
Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В., Жук Н. Л., Остапчук С. М. [14, с. 223-224]	*Інвентарна картка обліку земельних ділянок (права користування земельними ділянками)* 1.Облікові дані. 2.Загальні відомості про земельну ділянку. 3.Дані щодо будівель, споруд, розміщених на земельній ділянці. 4.Дані про проведені поліпшення земельної ділянки. 5.Коротка індивідуальна характеристика об'єкта. 6.Інформація щодо вибуття земельної ділянки.
Кушніренко О. А. [15, с. 308-309]	*Інвентарна картка обліку земельних ділянок* 1. Опис земельної ділянки. 2. Придбання земельної ділянки. 3. Якісний стан земельної ділянки (паю). 4. Поліпшення земельної ділянки (паю). 5. Переоцінка земельної ділянки (паю). 6. Відомості про переведення земельних ділянок в інші угіддя.
Машкова Т. В. [16, с. 299-302]	*Інвентарна картка обліку земельних ділянок (паїв) та їх якісних параметрів* 1. Придбання земельної ділянки, частки (паю). 2. Відмітка про вибуття земельної ділянки, частки (паю). 3. Поліпшення земельної ділянки. 4. Переоцінка земельної ділянки. 5. Відомості про переведення земельних ділянок в інші угіддя. 6. Характеристика земельної ділянки (система сівозміни, якісний стан земельної ділянки;опис правових документів земельної ділянки та об'єктів нерухомості; інформація щодо власника (користувача земельної ділянки).
	Інвентарна картка обліку земельної ділянки 1. Набуття прав власності, користування земельною ділянкою. 2. Вибуття земельної ділянки. 3. Переоцінка.
Ярмолюк О. Ф. [18, с. 198-199]	*Інвентарна картка обліку земельних ділянок (паїв)* 1. Придбання земельної ділянки, частки (паю). 2. Відмітка про вибуття земельної ділянки, частки (паю). 3. Поліпшення земельної ділянки. 4. Переоцінка земельної ділянки (паю). 5. Відомості про переведення земельних ділянок в інші угіддя. 6. Коротка характеристика земельної ділянки.

VII. Відомості про переведення земельної ділянки в інші угіддя (дата, номер та назва документа, причина переведення, категорія та вид угідь до переведення, категорія та вид угідь після переведення, матеріально відповідальна особа).

VIII. Інформація щодо вибуття земельної ділянки (причина вибуття, правовстановлючий документ).

Приклад розробленої Інвентарної картки обліку земельних ділянок наведено на рис. 3.

ТОВ «Чубинецький колос»
(найменування юридичної особи)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | 3 | 4 | 2 | 3 | 2 | 9 | 9 | 2 |

Інвентарна картка № 45 обліку земельних ділянок

1. Загальні відомості про земельну ділянку

Категорія земельних ділянок, вид земельних угідь	Номер поля	Кадастровий номер земельної ділянки (у разі наявності)	Площа земельної ділянки, га	Місце розташування земельної ділянки	Нормативна грошова оцінка, грн.	Експертна грошова оцінка, грн.	Договірна вартість, грн.	Матеріально-відповідальна особа
Землі сільськогос-подарського призначення, рілля	11	3224087200:03:005:0041	2,7825	Київська обл., Сквирський р., с/рада Чубинецька	106 876, 98	-	106 876, 98	Шерстюк О.В.

Продовження форми

2. Облікові дані про надходження земельної ділянки

Синтетичний рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Первісна (переоцінена) вартість, грн.	Акт приймання-передачі земельної ділянки		Інвентарний номер
			дата	номер	
01	1	-	15.11.2017	98	32/2041

3. Якісна характеристика ґрунтового покриву земельної ділянки

3.1. Дані про бонітування ґрунтів

Шифр агрофиробничої групи ґрунтів	Назва агровиробничої групи ґрунтів	Бал бонітенту
53 г	Чорноземи типові малогумусові та чорноземи сильнореградовані легкосуглинкові	58

3.2. Вміст поживних речовин в орному шарі ґрунту

Показники стану ґрунту	Вміст гумусу, %	Вміст азоту (N), мг/кг		Вміст рухомих сполук фосфору (P_2O_5), мг/кг	Вміст рухомих сполук калію (K_2O_5), мг/кг	Кислотність (pH)	
		що легко гідролізується	за нітрифікаційною здатністю			pH сольове	pH водне
Метод визначення	-	Корнфілда	-	Кірсанова	Мачигіна	-	-
2017 р.	2,15	140	20,9	230	357	4,9	8,3
Метод визначення							
20__р.							
Метод визначення							
20__р.							
…							
Метод визначення							
20__р.							

4. Дані щодо будівель, споруд, розміщених на земельній ділянці

Інвентарний номер	Найменування будівлі (споруд)	Площа забудови, м^2

5. Дані про проведені поліпшення земельної ділянки

Документ про поліпшення земельної ділянки		Вид поліпшення	Сума, грн.
дата	номер		

6. Переоцінка земельної ділянки

Дата	Індекс переоцінки	Сума дооцінки, грн.	Сума уцінки, грн.	Переоцінена вартість, грн.

7. Відомості про переведення земельної ділянки в інші угіддя

Дата	Назва, номер документа	Причина переведення	Категорія та вид угідь до переведення	Категорія та вид угідь після переведення	Матеріально-відповідальна особа

8. Інформація щодо вибуття земельної ділянки

Дата	Причина вибуття						Правовстановлюючий документ			Акт приймання-передачі земельної ділянки	
	продаж	оренда	суборенда	дарування	обмін	інше (вказати)	дата	номер	назва	дата	номер

Картку заповнив Кравцова бухгалтер Кравцова А. Ф. «15» листопада 2017 р.

(підпис) (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Орендовані земельні ділянки
найменування класифікаційної групи

Номер		Відмітка про вибуття
картки	інвентарний	
45	32/2041	

Рис. 3. Запропонована форма Інвентарної картки обліку земельних ділянок*

**Джерело: розробка автора*

Висновки і перспективи.

В процесі дослідження встановлено, що інформація, яку отримують обліковці з первинних документів не здатна повною мірою задовольнити інформаційні запити. Це пояснюється тим, що на практиці суб'єкти аграрного бізнесу для фіксування операцій з землями сільськогосподарського призначення використовують форми первинних документів призначені для оформлення аналогічних операцій з основними засобами. Проте такі документи не враховують особливості сільськогосподарських земель, і, як наслідок, не відображають необхідні облікові показники. Беручи до уваги ці факти, надано пропозиції щодо вдосконалення облікового забезпечення формування інформації про якісні характеристики земель сільськогосподарського призначення. Запропонований Акт приймання-передачі земельних ділянок та Інвентарна картка обліку земельних ділянок мають практичне значення та можуть бути використані Міністерством аграрної політики та продовольства України як основа при розробці уніфікованої первинної документації з обліку земель сільськогосподарського призначення.

Список використаних джерел

1. Про розгляд запиту на інформацію: Лист Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру від 03.03.2018 р. № 313/0-0.21-317/69-18. Київ, 2018. 8 с.
2. Якість ґрунту. Словник термінів. Частина 1. Забруднення та охорона грунтів. Терміни та визначення: ДСТУ ISO 11074-1:2004. Київ : Держспоживстандарт України, 2007. 20 с.
3. Про збереження ґрунтів та охорону їх родючості: Проект Закону від 20.01.2015 р. № 1798 / ВР України. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53638 (дата звернення: 12.10.2017).
4. Якість ґрунту. Показники родючості ґрунтів: ДСТУ 4362:2004. Київ : Держспоживстандарт України, 2005. 20 с.
5. Офіційний сайт Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру. URL: http://land.gov.ua/derzhavna-reiestratsiia-dohovoriv-orendy-zemli-vidteper-dostupna-onlain/. (дата звернення: 14.10.2017).
6. Агрохімічний паспорт поля, земельної ділянки! Чий інтерес? URL: http://www.iogu.gov.ua/publikaciji/statti/ahrohimichnyj-pasport-polya-zemelnoji-dilyanky-chyj-interes/ (дата звернення: 11.10.2017).
7. Про охорону земель: Закон від 19.06.2003 р. № 962-15 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/962-15 (дата звернення: 16.10.2017).
8. Про суцільну агрохімічну паспортизацію земель сільськогосподарського призначення: Указ Президента України від 02.12.1995 р. № 1118/95 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1118/95 (дата звернення: 16.10.2017).
9. Порядок ведення агрохімічного паспорта поля, земельної ділянки: Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 11.10.2011 р. № 536 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1517-11 (дата звернення: 10.10.2017).
10. Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабінету міністрів України від 22.11.2017 р. № 890 / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/890-2017-%D0%BF (дата звернення: 21.09.2017).
11. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій про їх застосування: Наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN32622.html (дата звернення: 23.09.2017).
12. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352. URL: http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/nakazi/61770.html (дата звернення: 23.09.2017).
13. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818 / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16 (дата звернення: 23.09.2017).
14. Жук В. М., Бездушна Ю. С., Мельничук Б. В., Жук Н. Л., Остапчук С. М. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 238 с.
15. Кушніренко О. А. Обліково-контрольне забезпечення управління оподаткуванням

сільськогосподарських підприємств: дис. … канд. екон. наук: 08.00.09 / ННЦ «Інститут аграрної економіки». Київ, 2015. 350 с.

16. Машкова Т. В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь: дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2016. 319 с.

17. Пантюхова А. В. Облік та аналіз використання та відновлення земельних ресурсів : дис. … канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний університет. Київ. 2016. 260 с.

18. Ярмолюк О. Ф. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах: дис. … канд. екон. наук: 08.00.09 / ННЦ «Інститут аграрної економіки». Київ, 2008. 231 с.

19. Юрченко Т. В. Методичні підходи до оцінки земельних ресурсів. Економіка та підприємництво. 2017. № 38. С. 230-244.

20. Бінчаровська Т. Концептуальні основи відображення земельних ресурсів у бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.* 2016. Вип. 4. С. 36-40.

Статтю отримано: 12.09.2017 / Рецензування 12.10.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Tetiana Yurchenko
Postgraduate Student
Agroindustrial Sector Accounting, Analysis and Audit Department
Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine
E-mail: tatiankayurchenko@gmail.com

ACCOUNTING SUPPORT IN QUALITY MANAGEMENT OF AGRICULTURAL LAND

Abstract

Introduction. *Effective quality management of agricultural land largely depends on an integral, efficient system of accounting support for the formation of information on their presence, use, and restoration. However, the existing accounting support needs improving due to lack of specialized forms of primary documents that could be used to process transactions related to agricultural land and existing forms of primary documents can not fully meet the information requests of administrative and managerial staff.*

Methods. *Questionnaire method, comparison method, method of statistical analysis have been used in the process of analyzing the state of accounting support in quality management of agricultural land, simulation method has been used in the process of developing proposals for improvement of forms of primary documents.*

Results. *The state of accounting support for the formation of information on qualitative parameters of agricultural land has been analyzed, a number of drawbacks have been identified and practical recommendations for its improvement have been developed. In order to unify the primary documentation, it has been proposed to use in the practical activity of agricultural enterprises the Act of acceptance-transfer of land plots and the Inventory card for accounting of land plots developed by the author taking into account the characteristics of agricultural land. The introduction of the proposed forms of documents will provide to overcome the deficit of accounting and analytical indexes on quantitative and qualitative parameters of agricultural land.*

Discussion. *Perspective direction for further research is improvement of accounting support for the formation of information about land of water fund.*

Keywords: *agricultural land, accounting support, primary documents, management, quality.*

References

1. State Service of Ukraine for Geodesy, Cartography & Cadastre. (2018). Lyst “Pro rozghliad zapytu na informatsiiu” [Letter “On the consideration of request for information”]. (in Ukr.).

2. Derzhavnyi komitet Ukrainy z pytan tekhnichnoho rehuliuvannia ta spozhyvchoi polityky. (2007). *Iakist gruntu. Slovnyk terminiv. Chastyna 1. Zabrudnennia ta okhorona hruntiv. Terminy ta vyznachennia* [Soil quality. Vocabulary. Part 1: Terms and definitions relating to the protection and pollution of the soil]. (in Ukr.).

3. Lapin, I. O. (2015). *Pro zberezhennia gruntiv ta okhoronu yikh rodiuchosti* [On preservation of the soil and protection of their fertility]. Retrieved from: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=53638. (in Ukr.).

4. Derzhavnyi komitet Ukrainy z pytan tekhnichnoho rehuliuvannia ta spozhyvchoi polityky. (2005). *Iakist*

gruntu. Pokaznyky rodiuchosti gruntiv [Soil quality. Fertility indexes of soils]. (in Ukr.).

5. State Service of Ukraine for Geodesy, Cartography & Cadastre. Retrieved from: http://land.gov.ua/derzhavna-reiestratsiia-dohovoriv-orendy-zemli-vidteper-dostupna-onlain/. (in Ukr.).

6. *Ahrokhimichnyi pasport polia, zemelnoi dilianky! Chyi interes?* [Agrochemical passport of the field, land! Whose interest?]. Retrieved from: http://www.iogu.gov.ua/publikaciji/statti/ahrohimichnyj-pasport-polya-zemelnoji-dilyanky-chyj-interes/. (in Ukr.).

7. Verkhovna Rada of Ukraine. (2003). *Pro okhoronu zemel* [On land protection]. Retrieved from: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/962-15. (in Ukr.).

8. President of Ukraine. (1995). *Pro sutsilnu ahrokhimichnu pasportyzatsiiu zemel silskohospodarskoho pryznachennia* [On the continuous agrochemical certification of agricultural land]. Retrieved from: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1118/95. (in Ukr.).

9. Ministry of agrarian policy of Ukraine. (2011). *Poriadok vedennia ahrokhimichnoho pasporta polia, zemelnoi dilianky* [Procedure for conducting an agrochemical passport of a field, a land plot]. Retrieved from: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1517-11. (in Ukr.).

10. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2017). *Pro vnesennia zmin do deiakykh postanov Kabinetu Ministriv Ukrainy* [On amendments to certain resolutions of the Cabinet of Ministers of Ukraine]. Retrieved from: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/890-2017-%D0%BF. (in Ukr.).

11. Ministry of agrarian policy of Ukraine. (2007). *Pro zatverdzhennia spetsializovanykh form pervynnykh dokumentiv z obliku osnovnykh zasobiv i inshykh neoborotnykh aktyviv silskohospodarskykh pidpryiemstv ta Metodychnykh rekomendatsii pro yikh zastosuvannia* [On approval of specialized forms of primary documents on accounting of fixed assets and other non-current assets of agricultural enterprises and Methodical recommendations on their application]. Retrieved from: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN32622.html. (in Ukr.).

12. Ministry of statistics of Ukraine. (1995). *Pro zatverdzhennia typovykh form pervynnoho obliku* [On approval of typical forms of primary accounting]. Retrieved from: http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/nakazi/61770.html. (in Ukr.).

13. Ministry of finance of Ukraine. (2016). *Pro zatverdzhennia typovykh form z obliku ta spysannia osnovnykh zasobiv subiektamy derzhavnoho sektoru ta poriadku yikh skladannia* [On approval of typical forms of accounting and write-offs of fixed assets by public sector entities and the order of their compilation]. Retrieved from: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16. (in Ukr.).

14. Zhuk, V. M., Bezdushna, Yu. S., Melnychuk, B. V., Zhuk, N. L., & Ostapchuk, S. M. (2013). *Oblikovo-audytorske zabezpechennia rozvytku zemelnykh vidnosyn* [Accounting and auditing support for the development of land relations]. Kyiv: NNTs "Instytut ahrarnoi ekonomiky". (in Ukr.).

15. Kushnirenko, O. A. (2015). *Oblikovo-kontrolne zabezpechennia upravlinnia opodatkuvanniam silskohospodarskykh pidpryiemstv. Candidate's thesis*. NNTs "Instytut ahrarnoi ekonomiky". Kyiv. (in Ukr.).

16. Mashkova, T. V. (2016). *Information accounting of agricultural land quality parameters. Candidate's thesis.* National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Kyiv. (in Ukr.).

17. Pantiukhova, A. V. (2016). *Oblik ta analiz vykorystannia ta vidnovlennia zemelnykh resursiv*. *Candidate's thesis.* Kyiv National University of Trade and Economics. Kyiv. (in Ukr.).

18. Yarmoluk, O. F. (2008). *Accounting of land resource in the agricultural enterprises. Candidate's thesis.* NNTs "Instytut ahrarnoi ekonomiky". Kyiv. (in Ukr.).

19. Yurchenko, T. V. (2017). *Metodychni pidkhody do otsinky zemelnykh resursiv. Ekonomika ta pidpryiemnytstvo* [Methodical approaches to assessment of land resources in accounting]. *Ekonomika ta pidpryiemnytstvo*, 38, 230-244. (in Ukr.).

20. Bincharovska T. (2016). Conceptual principles of the reflection of land resoruces in the accounting of agricltural enterprises. *The Institute of Accounting, Control and Analysis in the globalization circumstances,* 4, 36-40. (in Ukr.).

Received: 09.12.2017 / Review 10.12.2017 / Accepted 12.14.2017

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ

ANALYTICAL MAINTENANCE OF BUSINESS ACTIVITY

УДК 657.92
JEL Classification H 72

Заросило Аркадій
старший викладач
кафедра обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»
Київ, Україна
E-mail: z_arosylo@ukr.net

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Анотація

Вступ. *Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі обумовлюють необхідність дослідження нових методичних підходів до здійснення аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів, формування аналітичної інформації для бюджетного прогнозування доходів і витрат з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень.*

Методи*. Інформаційною базою емпіричних досліджень слугувала створена автором база даних, що включала фінансову звітність, бюджетну звітність та кошториси 10 підприємств державного сектору за 2015-2017 роки. В якості джерела даних про стан нормативного регулювання обліково-аналітичної діяльності розпорядників бюджетних коштів в Україні слугувала база даних «Законодавство України» Верховної ради України. Методика дослідження базується на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включав критичний аналіз фінансової звітності, кошториси підприємств державного сектору (розпорядників бюджетних коштів) в Україні, а також аналіз нормативних документів українського законодавства.*

Результати*. В статті узагальнено методичні підходи аналізу доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів. Окреслено класифікацію доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями, визначено інформаційну базу для проведення аналізу. Запропоновано напрями та показники для аналізу доходів та витрат з метою їх прогнозування та оцінки ефективності використання бюджетних ресурсів.*

Перспективи*. В умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі та прийняття низки нових нормативно-правових актів виникає необхідність подальшого дослідження методологічних положень аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів.*

Ключові слова*: доходи, витрати, видатки, загальний фонд, спеціальний фонд, обмінні операції, розпорядники бюджетних коштів, аналіз, прогнозування.*

Вступ.

Реформування бюджетного обліку та його нормативно-законодавчої бази обумовило необхідність дослідження методичних напрямів аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів. Складність проведення аналізу господарської діяльності бюджетних установ полягає у відсутності єдиних підходів та специфіки господарської діяльності, оскільки бюджетні установи є неприбутковими організаціями і їх діяльність спрямована на виконання функцій держави для задоволення соціальних, культурних та інших потреб суспільства.

Оцінка ефективності використання бюджетних коштів досягається за допомогою проведення

аналізу доходів і витрат. З огляду на це, застосування методичних підходів аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів дозволить об'єктивно оцінити ефективність їх використання. Аналітичні розрахунки за доходами та витратами бюджетних установ здійснюють на підставі даних бухгалтерського обліку, особливо ці питання набирають більшої значущості при наближенні національної системи бухгалтерського обліку в державному секторі до міжнародних стандартів обліку та звітності для публічного сектора.

Аналіз останніх джерел і публікацій.

Дослідженню питань обліку та аналізу в державному секторі присвячено публікації низки вчених, як: П.Атамас, М.Болюх, Р. Джога, С. Левицької, О. Клименко, Т. Кондрашової, О. Кравченко, І. Кондратюк, К. Полозюк, О. Петрик, М. Сінгаєвської, С. Сушко С. Свірко, А. Фаріон, Н. Хорунжак. Незважаючи на проведені дослідження і враховуючи реформування та оновлення законодавчої та нормативної бази, дана тематика є вкрай актуальною і потребує змістовного дослідження.

Мета.

Метою досліджень була розробка методичних підходів аналізу доходів, витрат і видатків загального та спеціального фондів розпорядниками бюджетних коштів.

Методологія дослідження.

У процесі дослідження застосовувались сукупність наукових методів пізнання соціально-економічних процесів і явищ, серед яких виділено методи наукового узагальнення щодо вивчення сутності доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями, порівняння та системного підходу до вивчення методики аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів. Методологічною основою дослідження слугували праці провідних вітчизняних вчених з теорії й методології економічного аналізу, нормативні та законодавчі акти з питань регулювання обліково-аналітичної діяльності розпорядників бюджетних коштів.

Результати.

Інформаційною базою для проведення аналізу діяльності бюджетних установ є дані системи бухгалтерського обліку, зокрема форми фінансової звітності, бюджетної звітності та кошторис. Оновлення системи бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [6], передбачає створення уніфікованої інформаційної системи шляхом вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IPSAS), якими передбачено перехід на єдині методичні засади бухгалтерського обліку. Співпраця України з міжнародними організаціями та фондами вимагає від розпорядників бюджетних коштів достовірну, відкриту та прозору економічну інформацію про ефективне використання бюджетних коштів.

Враховуючи оновлення нормативної бази, важливим напрямом у дослідженні є визначення та класифікація доходів і витрат. Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» доходами є збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу; витратами є зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [3].

Доходи та витрати розпорядників бюджетних коштів визнаються в обліку за операціями обміну і поділяються на обмінні та необмінні операції відповідно до НП(С)БОДС 124 "Доходи" і 135 «Витрати» [4; 5].

Обмінною операцією визначено господарську операцію з продажу або придбання активів в

обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Відповідно необмінною операцією є господарська операція, яка передбачає безоплатну передачу або отримання активів розпорядниками бюджетних коштів [4].

Класифікація доходів від обмінних та необмінних операціях наведена на рис. 1.

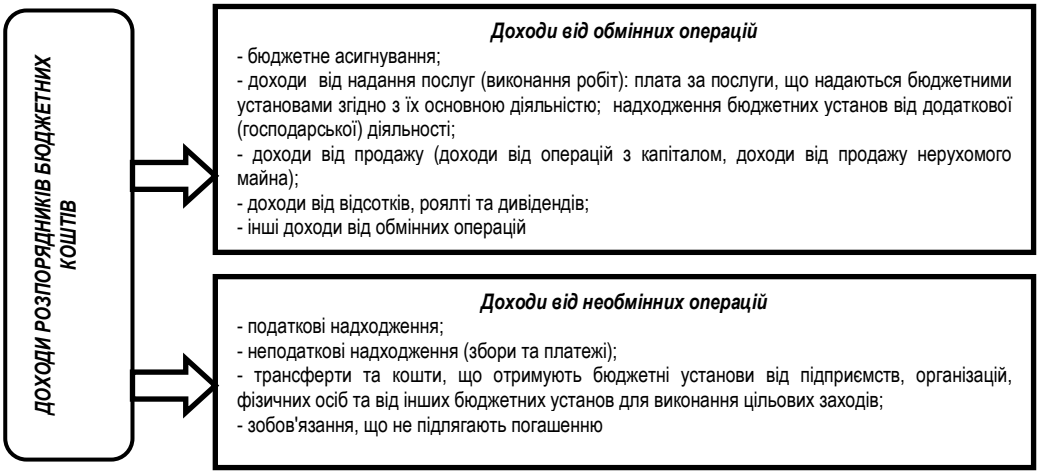

Рис. 1. Класифікація доходів від обмінних та необмінних операціях відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» [4]

Таким чином, основними надходженнями є доходи від обмінних операцій, які включають: бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (виконання робіт); доходи від продажу ; доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій.

Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями наведена на рис. 2.

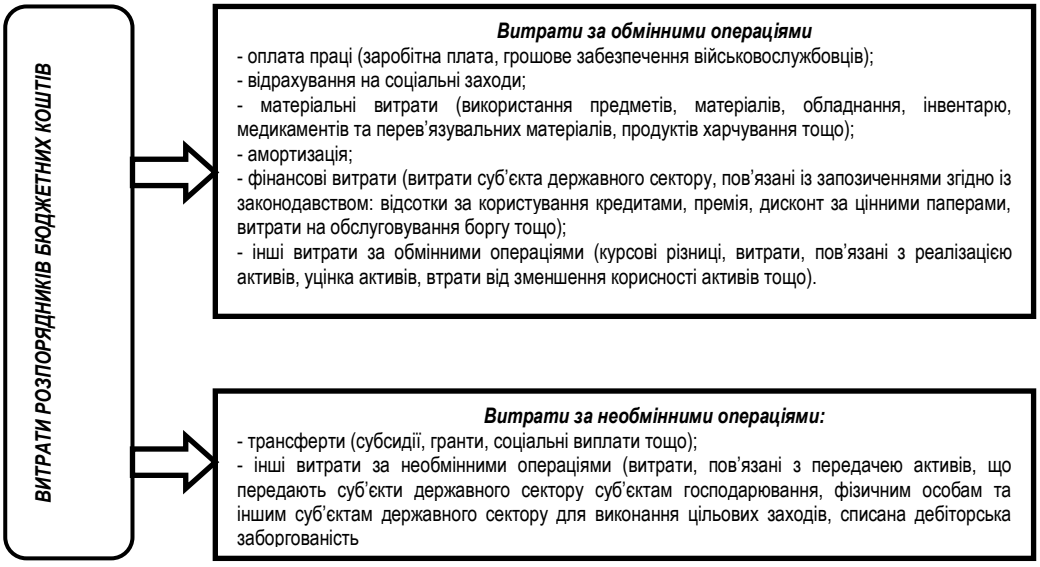

Рис. 2. Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» [5]

Як видно, витрати за обмінними операціями включають: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати, амортизація; фінансові витрати; інші витрати за обмінними операціями.

З огляду на це, важливим напрямом роботи розпорядників бюджетних коштів є проведення аналізу доходів і витрат за обмінними операціями.

Основними методами аналізу доходів і витрат є вивчення їх динаміки, що дозволяє визначити абсолютні та відносні зміни кожної складової надходжень та витрачань. Визначення динаміки передує аналіз структури надходжень до бюджетного фонду. Аналіз питомої ваги надходжень та витрачань дозволяє визначити структурні зрушення, що відбулися у звітному періоді та виявити найбільш вагомі джерела фінансування. Враховуючи це, зрозуміло, що завдяки аналізу здійснюється кількісна та якісна характеристика тих змін і відхилень від планових показників, які відбуваються в установах, з'ясовуються їх причини, виявляються резерви та розробляються превентивні заходи з метою усунення виявлених негативних тенденцій на майбутнє.

Інформаційною базою для аналізу доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями є фінансова звітність, зокрема Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс). Відповідно до Порядку №307 структура цього звіту складається з чотирьох розділів, змістовне наповнення яких наведено в табл.1.

Таблиця 1

Змістовне наповнення розділів Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)*

№ розділу	Змістовне наповнення
Розділ I	відображаються обсяги доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями, за результатами яких розраховується профіцит або дефіцит за звітний період.
Розділ II	відображаються суми видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за звітний період та попередній звітний період.
Розділ III	органами Казначейства та державними цільовими фондами відображається інформація про виконання бюджету (кошторису) у розрізі класифікації доходів бюджету та економічної класифікації видатків і кредитування бюджету порівняно із затвердженими показниками плану на звітний рік та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін (за загальним фондом) та плану на звітний рік з урахуванням змін (за спеціальним фондом). *Розпорядниками бюджетних коштів не заповнюється*
Розділ IV	наводиться інформація про елементи витрат за обмінними операціями, а саме: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, інші витрати

**Складено за даними [7].*

Таким чином, за даними звіту про фінансові результати потрібно здійснювати аналіз доходів та витрат за напрямами:

– структурно-динамічний аналіз доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями;

– динамічний аналіз видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету;

– структурно-динамічний аналіз елементів витрат за обмінними операціями;

– співвідношення доходів від обмінних операцій до витрат за обмінними операціями, з метою визначення ефективності використання бюджетних ресурсів [2, с. 67].

Зауважимо, що фінансова звітність, в тому числі звіт про фінансові результати складається щоквартально і в кінці року. З огляду на це, аналіз доходів та витрат потрібно здійснювати як щоквартально, так і в кінці року.

Для всебічного охоплення інформації щодо поповнення та здійснення виплат з бюджету Бюджетним кодексом України затверджено бюджетну класифікацію, яка включає класифікацію видатків. Класифікація видатків бюджетних установ передбачає розподілення видатків на угрупування відповідно до таких класифікаційних ознак:

1) *бюджетна класифікація видатків включає*: 1.1) функціональну класифікацію видатків та

кредитування бюджету (КФКВ); відомчу класифікацію видатків та кредитування бюджету) (КВКВ); програмну класифікацію видатків та кредитування бюджету) (КПКВ); економічну класифікацію видатків бюджету (КЕКВ).

2) *джерела покриття*: видатки загального фонду; видатки спеціального фонду;

3) *етап руху бюджетних коштів*: касові видатки; фактичні видатки [1].

Інформаційною базою для аналізу доходів і видатків загального та спеціального фондів є кошторис, помісячний план використання коштів спеціального фонду та зведені показники спеціального фонду кошторису. Однак ці документи мають планові показники обсягів доходів і видатків загального та спеціального фондів бюджетної установи на наступний рік.

Також, аналіз доходів і видатків загального та спеціального фондів потрібно здійснювати за даними бюджетної звітності, зокрема розпорядниками бюджетних коштів на підставі даних таких форм: Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2 д, № 4-2м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1) [8].

На сьогоднішній день не створена уніфікована модель аналізу доходів і видатків загального і спеціального фондів. Систематизуючи матеріали наукових досліджень вчених, можна виділити наступні напрями аналізу доходів і видатків:

- аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету;
- аналіз виконання плану надходжень та видатків спеціального фонду бюджету;
- аналіз надходження і використання коштів загального та спеціального фонду бюджету. Аналіз руху коштів здійснюється балансовим методом на основі наступної моделі (окремо за фондами):

$$Зр_п + Н = В + З_к \qquad (1)$$

де Зп – залишок коштів загального або спеціального фондів на початок року; Н – надходження коштів за рік; В – використання коштів загального або спеціального фондів за рік; Зк – залишок коштів загального або спеціального фондів на кінець року;

- факторний аналіз доходів спеціального фонду здійснюється окремо за кожним видом надходжень на основі мультиплікативної моделі, дозволяє з'ясувати вплив окремих факторів на розмір видатків, здійснюється за використанням такої моделі:

$$Д_{сф} = О_{пп} * В_{оп} \qquad (2)$$

де Дсф – доходи спеціального фонду; Опп – обсяг платних послуг (у натуральних показниках, одиницях); Воп – вартість одиниці послуг;

- параметричний аналіз кошторису, який полягає у визначенні групи часткових та узагальнених показників, які характеризують всі важливі елементи кошторису. Аналіз проводиться за такими коефіцієнтами:
- коефіцієнт співвідношення касових видатків до фактичних;
- відношення планових надходжень до фактичних надходжень коштів за звітний період;
- відношення видатків до доходів;
- відношення видатків спецфонду до суми власного капіталу.

Результатами аналітичних розрахунків є узагальнення отриманих даних, визначення причин відхилень та розробка заходів щодо усунення негативних змін та підвищення ефективності

використання бюджетних коштів за загальним та спеціальним фондами.

Важливим етапом при здійсненні аналізу доходів і витрат є їх прогнозування як на короткостроковий період (один рік), так і на середньостроковий період (3 роки). Складання бюджету на основі середньострокових планів визначено Бюджетним кодексом України. Статтею 20 цього Кодексу передбачено складання прогнозу державного бюджету на наступні за плановим два бюджетних періоди. Базою такого прогнозу є Програма діяльності уряду, а також інші прогнозні і програмні документи соціально-економічного розвитку країни [1].

Потрібно зауважити, що планування доходів та видатків бюджету, а також фінансування бюджетних програм можливе лише за умови якісно побудованого прогнозу.

До складу індикативних прогнозних показників, необхідних для запровадження середньострокового прогнозування, входять:

– основні макропоказники соціально-економічного розвитку країни (номінальний і реальний обсяги ВВП, індекс споживчих цін, середній обмінний курс, фонд оплати праці, рівень безробіття, експорт, імпорт товарів тощо);

– показники державного та зведеного бюджетів за видами доходів, видатків і фінансування;

– показники державного боргу згідно зі стратегією управління державним боргом;

– показники державних бюджетних програм, у рамках яких здійснюється реалізація інвестиційних програм чи проектів;

– показники міжбюджетних відносин [1].

Потенційна користь від середньострокового прогнозування не підлягає сумніву, проте з ним пов'язується одна така проблема: чим довший період, на який складається прогноз, тим нижча його точність, а чим довший період, тим більше несподіваних подій неодмінно відбудеться: інфляція, регулювання чи дерегулювання, зміни тарифної політики, природні умови. Тому правильний підхід до прогнозування залежить від періоду часу, який розглядається.

Таким чином недоліками середньострокового бюджетного планування є:

- надмірне покладання на оцінки майбутніх показників при формуванні бюджету, що може призвести до негнучкості у фіскальній політиці;

- оптимістичні проектування багаторічного бюджету, які можуть бути використані як виправдання для необґрунтованих програм витрачання державних коштів;

- багаторічне бюджетування може бути складним і адміністративно затратним інструментом.

В інформаційній довідці, підготовленою Європейським інформаційно- дослідницьким центром на запит Комітету Верховної Ради України визначено, для зменшення впливу негативних факторів в середньостроковому бюджетному плануванні застосовуються основні підходи до прогнозування показників бюджетного планування, а саме:

- експертне прогнозування бюджетного планування здійснюється фахівцями, добре обізнаними із особливостями бюджетного планування, формуванням дохідної та видаткової частини;

- економічне прогнозування використовує статистичні та математичні методи, водночас його головними недоліками є невисока точність результатів прогнозування і значний обсяг інформації, необхідний для його реалізації;

- прогнозування часових рядів – це прогноз бюджетних показників, який враховує їхню динаміку за минулий період часу [9].

Висновки і перспективи.

Підвищення ефективності діяльності бюджетних установ залежить від обґрунтованості, своєчасності і достовірності отриманої інформації за даними бухгалтерської звітності з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Правильно організована робота з аналітичного дослідження діяльності бюджетних установи може забезпечити її дієвість і ефективність, обґрунтовано вплинути на загальний хід процесу діяльності сектору загального державного

управління. Результати аналізу доходів і витрат показують обсяги розподілу коштів, визначених кошторисом, відхилення показників за останні роки, динаміку фінансування за загальним фондом і динаміку отриманих доходів по спеціальному фонду та їх використання. Аналітичні розрахунки дозволяють раціонально підійти до планування кошторису на наступний рік та розрахувати об'єктивні прогнози доходів і витрат у наступних двох бюджетних періодах. На сьогоднішній час немає чіткої методики проведення аналізу доходів і витрат бюджетних установ, обмежена кількість штатних працівників-аналітиків для більшості бюджетних установ, чим і зумовлено складність проведення аналізу та свідчить про необхідність подальшого дослідження.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. URL http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17 htm (дата звернення 11.09.2017).

2. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Київ : КНЕУ, 2008. 344 с.

3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» № 1541від 28.12.2009 р. URL http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10 htm (дата звернення 12.09.2017).

4. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» № 1629 від 24.12.2010 р. URL http:// zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11 (дата звернення 14.09.2017).

5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» № 568 від 18.05.2012 р. URL http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12 (дата звернення 11.09.2017).

6. Розпорядження Кабінета Міністрів України «Про затвердження Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки» № 415-р від 24.05.2017 р. URL http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80 (дата звернення 21.10.2017).

7. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі» № 307 від 28.02.2017 р. URL http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17 (дата звернення 22.10.2017).

8. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» № 44 від 24.01.2012 р. URL http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12 (дата звернення 21.10.2017).

9. Середньострокове бюджетне планування (міжнародний досвід). Інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно-дослідницьким центром на запит Комітету Верховної Ради України. URL : http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/29131.pdf (дата звернення 22.10.2017).

10. Заросило А. П. Особливості аналізу доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів. Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту : зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф., 17 листоп. 2017 р., м. Київ / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», облік.-екон. ф-т ; редкол.: М. І. Бондар [та ін.]. Київ : КНЕУ, 2017. С. 204– 205. URL: http://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/23416. (дата звернення 20.10.2017).

11. Погорєлов І. М., Карпович Д.М. Питання планування доходів та видатків у бюджетних установах. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vcpi/Aprus/2012_31/ekon6.pdf (дата звернення 12.09.2017).

12. Седун Н. М., Оверчук А. В. Шляхи вдосконалення механізму формування кошторису бюджетної установи. URL : http://www.rusnauka.com

13. Хорунжак Н. М. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах. Тернопіль : Вид. Стародубець, 2003. 178 с.

14. Хорунжак Н. М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 39 с.

15. Лобода Н. Обліково-аналітичний компонент господарської діяльності установ охорони здоров'я у прагматичному контексті євроінтеграційних процесів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.* 2014. Вип. 3. С. 29-31. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16_lutsk/

sekcija_1_2014_12_16/oblikovo_analitichnij_komponent_gospodarskoji_dijalnosti_ustanov_okhoroni_zdorov_39_ja_u_pragmatichnomu_konteksti_evrointegracijnikh_procesiv/74-1-0-1131 (дата звернення 02.09.2017).

16. Пігош В. Проблеми впровадження бухгалтерського обліку за НП(С)БО в державному секторі. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.* 2014. Вип. 3. С. 99-102. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16_lutsk/sekcija_2_2014_12_16/problemi_vprovadzhennja_bukhgalterskogo_obliku_za_np_s_bo_v_derzhavnomu_sektori/75-1-0-1152 (дата звернення 03.09.2017).

17. Соловйова Н. В. Облік виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Випуск 14, частина 2. С. 133-137.

18. Яковишина Н. А., Майданюк Є.В. Аналіз кошторису доходів і видатків бюджетної установи. URL: http://www.rusnauka.com/33_DWS_2013/Economics/7_150193.doc.htm (дата звернення 06.09.2017).

Статтю отримано: 16.09.2017 / Рецензування 16.10.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Arkady Zarosylo
Senior Instructor of Department of Accounting
credit and budgetary institutions and economic analysis
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine
E-mail: z_arosylo@ukr.net

METHODICAL APPROACHES TO ANALYSIS INCOME AND EXPENDITURE BY BUDGET FUNDS MANAGERS

Abstract

Introduction. *The reforming of the public sector accounting requires the examination of new methodological approaches to analyzing budget administrators' incomes and expenditures; developing analytical information to forecast incomes and expenses in order to make reasonable decisions.*

Methods. *The author created the data basis of original financial documentation of 10 public secter enterprises in Ukraine over the period of 2015-2017 to provide the informative basis of empirical research studies. The data source on the condition of normative regulation of accounting and analytical procedures of budget fund managers in Ukraine was the data basis of legislative acts of Verkhovna Rada of Ukraine.*

Research methodology is based on theoretical insights into the problem and scientific instrumentation that contained the critical content-analysis of original financial statements, reporting documents of public sector enterprise in Ukraine, comparative analysis of normative documents of Ukrainian legislative acts.

Results. *The article summarizes the methodical approaches of incomes and expenditures analysis. The classification of revenues and expenses for exchange and non-exchange transactions is specified, the information base for the analysis is defined.*

The directions and indicators for the analysis of income and expenses are proposed in order to forecast them and to evaluate the efficiency of using budget resources.

Discussion. *In the context of the public sector accounting reformation, the further research of the methodology to analyze the incomes and expenditures by budget administrators is required*

Keywords*: income, expenses, expenditures, general fund, special fund, exchange operations, budget funds managers, analysis, forecasting.*

References

1. Biudzhetnyi kodeks Ukrainy № 2456-VI vid 08.07.2010 r. [The Budget Code of Ukraine No. 2456-VI of July 8, 2010]. Retrivied from http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17 htm. [in Ukranian].

2. Boliukh, M. A. (2008). *Analiz finansovo-hospodarskoi diialnosti biudzhetnykh ustanov* [Analysis of financial and economic activity of budgetary institutions]. Kyiv : KNEU. [in Ukranian].

3. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannia finansovoi zvitnosti» № 1541 vid 28.12.2009 r. [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Approval of the National Public Accounting Standards (Public Sector Accounting Standard) 101" Presentation of Financial Statements "No. 1541] (2009). Retrivied from

http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10. [in Ukranian].

4. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 124 «Dokhody» № 1629 vid 24.12.2010 r. [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Approval of the National Public Sector Accounting Standards in the Public Sector 124 "Revenues" No. 1629] (December 24, 2010). Retrivied from http:// zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11 [in Ukranian].

5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 135 «Vytraty» № 568 vid 18.05.2012 r. [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On approval of the national (public) accounting standard in the public sector 135 "Costs "No. 568] (May 18, 2012). Retrivied from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12 [in Ukranian].

6. Rozporiadzhennia Kabineta Ministriv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Planu zakhodiv z realizatsii Stratehii reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy na 2017-2020 roky» № 415-r vid 24.05.2017 r. [Cabinet of Ministers of Ukraine Order "On Approval of the Action Plan for Implementation of the Strategy for Reforming the Public Finance Management System for 2017-2020" No. 415-r] (May 24, 2017). Retrivied from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80 [in Ukranian].

7. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Poriadku zapovnennia form finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori» № 307 vid 28.02.2017 r. [Ministry of Finance of Ukraine Order "On Approval of the Procedure for Filing Public Financial Reporting Forms in the Public Sector" No. 307] (February 28, 2017). Retrivied from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17 [in Ukranian].

8. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Poriadku skladannia biudzhetnoi zvitnosti rozporiadnykamy ta oderzhuvachamy biudzhetnykh koshtiv, zvitnosti fondamy zahalnooboviazkovoho derzhavnoho sotsialnoho i pensiinoho strakhuvannia» № 44 vid 24.01.2012 r. [Ministry of Finance of Ukraine Order "On Approval of the Procedure for Preparing Budget Reporting by Managers and Recipients of Budget Funds, Reporting by Mandatory State Social and Pension Insurance Funds" No. 44] (January 24, 2012). Retrivied from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12 [in Ukranian].

9. Serednostrokove biudzhetne planuvannia (mizhnarodnyi dosvid). Informatsiina dovidka, pidhotovlena Yevropeiskym informatsiino-doslidnytskym tsentrom na zapyt Komitetu Verkhovnoi Rady Ukrainy [Medium-term budget planning (international experience). Information note prepared by the European Information and Research Center at the request of the Verkhovna Rada Committee of Ukraine]. Retrivied from http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/29131.pdf [in Ukranian].

10. Zarosylo, A. P. (November 17, 2017). Osoblyvosti analizu dokhodiv i vytrat rozporiadnykiv biudzhetnykh koshtiv. Suchasni tendentsii rozvytku obliku, opodatkuvannia, analizu i audytu : zb. materialiv Mizhnar. nauk. internet-konf., 17 lystop. 2017 r., m. Kyiv [Characteristics of the analysis of incomes and expenditures of managers of budgetary funds. Papers presented at the Intern. sciences. Internet-Conf. of KNEU]. KNEU, Kyiv. Retrivied from http://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/23416. [in Ukranian].

11. Pohorielov, I. M., & Karpovych, D.M. Pytannia planuvannia dokhodiv ta vydatkiv u biudzhetnykh ustanovakh [Planning of incomes and expenses in budgetary institutions]. Retrivied from http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vcpi/Aprus/2012_31/ekon6.pdf [in Ukranian].

12. Sedun, N. M., & Overchuk, A. V. Shliakhy vdoskonalennia mekhanizmu formuvannia koshtorysu biudzhetnoi ustanovy [Issues of income and expenditure planning in budgetary institution]. Retrivied from http://www.rusnauka.com [in Ukranian].

13. Khorunzhak, N. M. (2003). Orhanizatsiia informatsiinykh system i tekhnolohii obliku v biudzhetnykh ustanovakh [Organization of information systems and accounting technologies in budget institutions]. Ternopil : Vyd. Starodubets. [in Ukranian].

14. Khorunzhak, N. M. (2014). *Modernizatsiia obliku i kontroliu v biudzhetnykh ustanovakh v umovakh systemnoi transformatsii upravlinnia: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia d-ra ekon. nauk* [Modernization of accounting and control in budget institutions in the context of systemic management transformation (Author's abstract dissertation)]. TNEU, Ternopil. [in Ukranian].

15. Loboda, N. (2014). Oblikovo-analitychnyi komponent hospodarskoi diialnosti ustanov okhorony zdorovia u prahmatychnomu konteksti yevrointehratsiinykh protsesiv [The accounting and analytical component of the economic activities of health care institutions in the pragmatic context of European integration processes]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii*, *3*, 29-31. [in Ukranian].

16. Pihosh, V. (2014). Problemy vprovadzhennia bukhhalterskoho obliku za NP(S)BO v derzhavnomu sektori [Problems of introduction of accounting for NP(C)BU in the public sector]. *Instytut bukhhalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii, 3,* 99-102. Retrivied from http://sophus.at.ua/publ/2014_12_16_lutsk/

sekcija_2_2014_12_16/problemi_vprovadzhennja_bukhgalterskogo_obliku_za_np_s_bo_v_derzhavnomu_sektori/75-1-0-1152 [in Ukranian].

17. Soloviova, N. V. (2017). Oblik vykonannia koshtorysiv holovnykh rozporiadnykiv biudzhetnykh koshtiv [Accounting expenses of budget funds main owners]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu, 14, part 2,* 133-137.

18. Yakovyshyna, N. A., & Maidaniuk, Ye.V. Analiz koshtorysu dokhodiv i vydatkiv biudzhetnoi ustanovy [Analysis of the budget estimates of income and expenditure of a budgetary institution]. Retrivied from http://www.rusnauka.com/33_DWS_2013/Economics/7_150193.doc.htm [in Ukranian].

Received: 09.16.2017 / Review 10.16.2017 / Accepted 12.14.2017

УДК 657.1 : 657.012.1
JEL Classification M41, M21, O23

Чайка Тетяна
к.е.н., доцент
кафедра економічного аналізу та обліку
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»
Харків, Україна
E-mail: chaykatata@gmail.com

ВПЛИВ КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ОСНОВ І МЕТОДИКИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА РЕЛЕВАНТНІСТЬ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація

Вступ. *Автором проведено дослідження з метою виявлення можливих розбіжностей, уточнення переваг та недоліків актуальних концепцій складання фінансової звітності; удосконалення підходів до інтерпретації показників, отриманих за результатами проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.*

Методи. *В процесі дослідження використано наступні методи: аналізу і синтезу (при визначенні сутнісних характеристик економічної категорії «фінансові результати»); зіставлень (при дослідженні актуальних концепцій складання фінансової звітності); системно-структурний (при виявленні взаємозв'язків і взаємозалежностей між вихідними, розрахунковими та підсумковими показниками фінансових результатів діяльності підприємства); дедукції і індукції (при з'ясуванні впливу рівня транспарентності, достовірності, доречності і адекватності аналітичної інформації про фінансові результати діяльності підприємства на якість задоволення інформаційних потреб різних груп споживачів фінансової інформації з урахуванням конфлікту їх інтересів).*

Результати. *Виявлено, що позитивними наслідками обліку за справедливою вартістю є: надання інвесторам і кредиторам транспарентної та достовірної інформації про ринкову вартість підприємства; оздоровлення структури активів шляхом списання їх неліквідної частини; збільшення показників ліквідності. Негативними наслідками є: небезпека фальсифікування з боку керівництва підприємства (особливо при обліку за справедливою вартістю об'єктів, для яких не існує відкритої інформації про їх ринкову вартість); а в умовах кризи ще й ризик істотних списань вартості активів, зниження показників платоспроможності, падіння прибутковості, і, при самому несприятливому розвитку ситуації, запуск самопідтримної зворотної дефляційної спіралі. Дістало подальший розвиток дослідження неузгодженості підсумкових результатів фінансової звітності, складеної за різними стандартами. З'ясовано вплив концепції обліку фінансових результатів на якість задоволення інформаційних потреб різних груп споживачів фінансової інформації (з урахуванням конфлікту їх інтересів).*

Висновки. *Результати дослідження сприяють усуненню наявних протиріч в системах фінансової звітності можуть бути використані в практичній управлінській, облікової та аналітичної роботі при визначенні окремих аспектів облікової політики підприємства; стратегічному плануванні; прийнятті адаптаційних і інноваційних управлінських рішень. Подальші дослідження можуть бути пов'язані з проведенням емпіричних спостережень, спрямованих на уточнення коливання значень показників фінансових результатів при використанні різних методик обліку, а також з розробкою адаптивної аналітичної моделі, яка дозволила б підвищити достовірність порівняльних процедур в цих випадках.*

Ключові слова: *фінансові результати; фінансова звітність; концепція обліку; сукупний дохід; інший сукупний дохід; аналіз фінансових результатів; історична вартість; справедлива вартість.*

Вступ.

Система показників фінансових результатів діяльності підприємства є базою розрахунку і аналізу ефективності його діяльності. Від повноти, достовірності, інформаційної прозорості обліку фінансових результатів залежить якість подальшої аналітичної роботи, пов'язаної із визначенням рівня ефективності, пошуком резервів подальшого розвитку і оцінкою інноваційного потенціалу суб'єкта господарювання.

Бухгалтерському обліку, як галузі економічних знань притаманні динамічний розвиток, раціоналізація і безперервні зміни. Трансформуються, модернізуються концепції обліку, виникають

нові можливості отримання і обробки відомостей про ті чи інші аспекти фінансової діяльності підприємства. Існування в українському нормативно-правовому та науково-практичному просторі різних систем фінансової звітності (національної та міжнародної) і концепцій визначення фінансових результатів, які до того ж постійно змінюються та вдосконалюються, значно ускладнює аналітичну роботу, пов'язану з обліком, аналізом, а особливо, з порівнянням отриманих результатів.

Відсутність статичності, еволюційний характер розвитку методики складання фінансової звітності вимагає уточнення і вдосконалення підходів до збору, обробці, структуруванню і тлумаченню результатів аналізу фінансової інформації про діяльність підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемам визначення і уточнення економічної сутності фінансових результатів; питанням розробки і вдосконалення концепції обліку фінансових результатів присвячені праці багатьох вчених. Різні підходи до вирішення даної проблеми викладені, зокрема, в роботах Т. В. Давидюк, О. О. Фальченко, О. І. Артеменко, М. В. Патарідзе-Вишинської, Т. О. Гуренко, Д. Л. Байцер, М. В. Рети, Г. О. Пляки, Л. Г. Ловінської, О. О. Дробишевої, А. О. Рижкова.

Дослідженню і порівнянню існуючих систем фінансової звітності (зокрема, національної і міжнародної) присвячені праці Н. П. Кузик, О. А. Боярової, С.Ф. Легенчука, Н.М. Королюк.

Розгляд особливостей обліку і відображення у фінансовій звітності сукупного доходу підприємства міститься у роботах В. О. Ганусич, І. В. Кошкалда, О. В. Ковальової, А. В. Озеран, Н. В. Семенишеної.

Незважаючи на велику кількість робіт, присвячених даній проблематиці, в даний час триває процес дослідження існуючих розбіжностей між різними системами і концепціями обліку.

Потребують подальшого уточнення та систематизації: порядок визначення і принципи віднесення окремих складових до категорії «фінансові результати»; особливості розрахунку, аналізу і інтерпретації величин та співвідношень окремих складових фінансових результатів (з урахуванням концепції обліку, що використовується).

Особливу увагу, з нашої точки зору, необхідно приділити виявленню загальних закономірностей впливу використання окремих концепцій обліку фінансових результатів діяльності підприємства на достовірність, транспарентність і рівень довіри до отриманої інформації з боку інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених користувачів фінансової аналітики.

Мета.

Метою досліджень було виявлення можливих розбіжностей між актуальними підходами щодо визначення та віднесення окремих складових фінансової звітності до категорії «фінансові результати»; уточнення переваг та недоліків існуючих концепцій визнання фінансових ресурсів з урахуванням конфлікту інтересів між різними користувачами фінансової інформації (державою, власниками підприємства, інвесторами, клієнтами та ін.); удосконалення підходів щодо інтерпретації абсолютних і відносних показників, отриманих за результатами проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Методологія дослідження.

В процесі дослідження були використані наступні методи: аналізу і синтезу (при визначенні сутнісних характеристик економічної категорії «фінансові результати»); зіставлень (при дослідженні актуальних концепцій складання фінансової звітності); системно-структурний (при виявленні взаємозв'язків і взаємозалежностей між вихідними, розрахунковими та підсумковими показниками фінансових результатів діяльності підприємства); дедукції і індукції (при з'ясуванні впливу рівня транспарентності, достовірності, доречності і адекватності аналітичної інформації про фінансові результати діяльності підприємства на якість задоволення інформаційних потреб різних груп споживачів фінансової інформації з урахуванням конфлікту їх інтересів).

Результати.

Фінансові результати - прояв ефективності роботи суб'єкта підприємницької діяльності [1]. Як наголошується, зокрема, в праці *Давидюк* Т. В., Тарасової О.В. та Ріпки Л. М. [2], саме дані щодо фінансових результатів підприємства дають найбільш точне уявлення про економічний стан підприємства.

Отже, основною сутнісною характеристикою економічної категорії «фінансовий результат» є здатність відображати ефективність діяльності підприємства як в цілому, так і в розрізі її окремих складових: фінансування, інвестування, постачання, виробництво, збут.

Як наголошують Фальченко О.О. та Артеменко О.І., відповідно до найбільш поширеного і загальновживаного визначення, фінансові результати в діяльності господарюючих суб'єктів – це або прибуток, або збиток підприємства за звітний період [3].

Саме концепцію «доходи – витрати» покладено в основу побудови «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» Національного Положення (Стандарту) Бухгалтерського Обліку (НП(С)БО).

Однак, будучи узагальненими поняттями більш високого рівня ієрархії, «прибуток підприємства» і «збиток підприємства» не мають взаємно-однозначної відповідності з жодним показником, що міститься у фінансовій звітності підприємства.

Отже, розглянемо, які саме показники фінансових результатів містяться в фінансової звітності підприємства, і, таким чином, являють собою вихідну інформацію для проведення аналізу і пошуку резервів підвищення ефективності його діяльності.

Перш за все розглянемо фінансову звітність, яку складають підприємства, що ведуть облік у відповідності до НП(С)БО.

У «Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)» (розділ І «Фінансові результати») містяться наступні показники фінансових результатів діяльності підприємства:

– валовий прибуток (код рядка 2090), або валовий збиток (код рядка 2095);

– фінансовий результат від операційної діяльності, прибуток (код рядка 2190), або фінансовий результат від операційної діяльності, збиток (код рядка 2195);

– фінансовий результат до оподатковування, прибуток (код рядка 2290), або фінансовий результат до оподаткування, збиток (код рядка 2295);

– чистий фінансовий результат, прибуток (код рядка 2350), або чистий фінансовий результат, збиток (код рядка 2355).

Крім того, підприємство на свій розсуд і у відповідності до специфіки діяльності, має право застосовувати також додаткові статті фінансової звітності. У цих статтях міститься наступний показник фінансових результатів діяльності підприємства, що входить до складу фінансового результату до оподаткування:

– прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті (код рядка 2275).

Якщо підприємство складає «Звіт про рух грошових коштів за непрямим методом», з цієї форми звітності можна отримати інформацію про такі фінансові результати:

– прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування (код рядка 3500), відповідає коду рядка 2290, або 2295 «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);

– збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць (код рядка 3515);

– збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій (код рядка 3520).

З додаткових статей фінансової звітності, які підприємство має право використовувати чи не використовувати на власний розсуд, можна узяти також такі показники, що характеризують фінансові результати діяльності підприємства (обліковуються у «Звіті про рух грошових коштів за непрямим методом»):

– прибуток (збиток) від участі в капіталі (код рядка 3521);

– збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття (код рядка 3523);

– збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій (код рядка 3524).

З точки зору забезпечення максимально повного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, інтерес представляє також розділ ІІ «Сукупний дохід» «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» НП(С)БО.

У відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід» [4]. Таким чином, НП(С)БО1 чітко відмежовує сукупний дохід від фінансових результатів діяльності підприємства.

Далі в НП(С)БО1 також вказується: «інший сукупний дохід – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства, … сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками)» [4].

Як вказується в праці Ганусич В. О. [5], «господарські операції з елементами власного капіталу, які впливають на сукупний дохід, утворюють дві групи:

– доходи і витрати, які формують чистий фінансовий результат та обліковуються на рахунках 7 і 9 класів;

– інший сукупний дохід, виникнення якого обліковується безпосередньо на рахунках власного капіталу (4 клас), оминаючи рахунки доходів і витрат».

При цьому інший сукупний дохід підприємства включає в себе як елементи, які можуть бути рекласифіковані на статті прибутку/збитку, так і елементи, що не підлягають подібної рекласифікації. У «Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)» (розділ ІІ «Сукупний дохід») НП(С)БО з кодом 2450 обліковується інший сукупний дохід до оподаткування, з кодом 2455 - податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом, а з кодом 2460 - інший сукупний дохід після оподаткування. Але, як відзначається у [5], «в нормативних актах немає жодних пояснень щодо податку на прибуток, пов'язаного з іншим сукупним доходом. Не зрозуміло, в якій графі «Звіту про власний капітал» НП(С)БО має відображатися його сума, а без її відображення дані звіту будуть некоректними, оскільки податок на прибуток вираховується з показника «інший сукупний дохід до оподаткування».

У наявності невизначеність, суть якої полягає в питанні про те, чи включати в категорію «фінансові результати діяльності підприємства» ту частину іншого сукупного доходу, яка може бути рекласифікована на статті прибутку/збитку.

Виходячи з опису, що міститься в розділі І «Загальні положення» НП(С)БО1, весь інший сукупний дохід, в тому числі і частина, що рекласифікується на прибуток/збиток, не відноситься до категорії «фінансові результати. Як зазначається в [6], інший сукупний дохід характеризує доходи і витрати, що не включені в фінансові результати підприємства.

Однак, виходячи з концепції «доходи - витрати», яка покладена в основу побудови «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» НП(С)БО, та, спираючись на визначення фінансових результатів через категорії прибутку і збитку [3; 7; 8], частина іншого сукупного доходу, що може бути рекласифікована на статті прибуток/збиток, всеж-таки повинна відноситися до категорії «фінансові результати діяльності підприємства».

В інтересах забезпечення максимально повної інформаційної бази аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, необхідним є детальний облік елементів, що рекласифікуються на статті прибутку/збитку, водночас, фінансова звітність, побудована на основі НП(С)БО, не надає такої можливості.

Як бачимо, коректність подання системи фінансових результатів підприємства безпосередньо залежить від методики їх розрахунку.

Згідно із позицією Рети М. В. та Пляки Г.О. [9], на сьогоднішній день існує «два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства: 1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати-випуск») – передбачає визначення прибутку (збитку) згідно принципу нарахування

та відповідності доходів і витрат; 2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) – передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду».

За першим підходом облік фінансових результатів здійснюється на основі НП(С)БО. Другий підхід використовується у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). Підхід до звітування підприємствами про результати власної діяльності був змінений Радою МСФЗ у 2007 р. Концепція власного капіталу, або інша назва, концепція сукупного доходу, прийшла на зміну концепції «доходи – витрати».

Таким чином, у МСБО 1 під бухгалтерським прибутком слід розуміти фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду [10].

Відмінною рисою МСФЗ від національної системи бухгалтерського обліку є те, що звітність за МСФЗ формується, не ґрунтуючись на законодавчих нормах, а виходячи з конкретних фінансових реалій [11].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО1) передбачає використання наступних видів звітності: звіт про фінансовий стан; звіт про сукупні доходи; звіт про зміни у власному капіталі; звіт про рух грошових коштів; примітки [12].

Суб'єкт господарювання може використовувати інші назви для звітів, ніж ті, що використовуються у МСБО1. Крім того, МСБО 1 не встановлює обов'язкової для застосування форми звітів, а лише визначає мінімальний перелік статей, які мають бути наведені у тому чи іншому звіті. Таким чином, у підприємства є можливість створювати і використовувати ті форми звітів, які максимально точно відображають специфіку виробничо-господарської діяльності саме цього підприємства.

Звіт про сукупні доходи може бути подано у двох варіантах. Перший варіант – це складання Єдиного Звіту про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток з виділенням двох розділів: для прибутку/збитку та для іншого сукупного прибутку. Другий варіант – складання двох звітів: окремого Звіту про прибутки та збитки, і Звіту про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток.

Принциповою є вимога МСБО 1 щодо окремого подання статей іншого сукупного доходу, які в подальшому будуть рекласифіковані в прибуток або збиток за умови виконання певних умов, та статей, які не підлягатимуть такій перекласифікації (нагадаємо, що НП(С)БО1 такої можливості не містить).

Вимоги МСБО 1 вказувати у «Звіті про сукупні доходи» елементи іншого сукупного доходу, згруповані за ознакою можливості віднесення на статтю прибутки/збитки, допомагають не тільки оцінити внесок кожної статті в загальну величину сукупного доходу, а й дослідити вплив складових сукупного доходу на зміну загального прибутку (збитку) підприємства. При цьому необхідно брати до уваги, що елементи, які мають бути наведені у складі іншого сукупного доходу, по суті не належать до основної діяльності підприємства, є довгостроковими за природою, і зазвичай, знаходяться поза контролем управління [13].

Концепція власного капіталу (концепція сукупного доходу) передбачає віднесення до фінансових результатів діяльності підприємства, поряд з розглянутими вище показниками, також і таких показників, як:

– інший сукупний прибуток (збиток);
– загальний сукупний прибуток (збиток);

Згідно із МСБО 1, інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

Загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників. Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку» [12].

Компонентами іншого сукупного прибутку є: зміни у надлишку переоцінки; актуарні прибутки

та збитки за програмами з визначеними виплатами; прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці; прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку; ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування при хеджуванні потоків грошових коштів; для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання [12].

Отже, облік на основі концепції зміни власного капіталу (концепції сукупного доходу), що притаманна МСБО, на відміну від концепції «доходи – витрати», що притаманна НП(С)БО, дозволяє більш чітко класифікувати фінансові результати підприємства з точки зору забезпечення якомога більш повного і всебічного аналізу їх ефективності. Методика складання «Звіту про сукупні доходи» МСБО в порівнянні з методикою складання «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» НП(С)БО), значно сприяє підвищенню якості вихідної аналітичної інформації для аналізу фінансових результатів діяльності підприємства та якості відповідної звітності як джерела таких даних.

Всі перелічені вище абсолютні показники фінансових результатів діяльності підприємства, що містяться в його фінансової звітності та є базою розрахунку і аналізу системи похідних комплексних, відносних і інших показників фінансових результатів, мають свою індивідуальну характеристику і ступінь інформативності з точки зору окремих складових сутнісної характеристики економічної категорії «фінансовий результат».

Логічно вичерпна структура компонентів фінансових результатів дозволяє вибудовувати ієрархічний взаємозв'язок показників прибутковості (рентабельності) окремих складових діяльності підприємства, аналізувати їх співвідношення та структуру; прогнозувати можливості наявної ресурсної бази генерувати матеріальні, фінансові та інформаційні потоки; оцінювати ефективність заходів, спрямованих на зміцнення того чи іншого структурного компонента виробничої, збутової, постачальницької, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства.

З точки зору оцінки ефективності діяльності підприємства, особливий інтерес представляє показник «інший сукупний прибуток». Цей показник є індикатором майбутніх змін грошових потоків, активів та прибутку (збитку) підприємства, а отже, має дуже важливе прогнозне значення і використовується при прийнятті рішень інвесторами та кредиторами. Інформація про компоненти іншого сукупного прибутку часто може бути важливішою, ніж інформація про загальний сукупний прибуток.

Показник сукупного доходу дозволяє більш детально проаналізувати всі компоненти прибутку (збитку), оскільки сума прибутку чи збитку за період розраховується на основі методу нарахування із застосуванням оцінки за історичною собівартістю, тоді як загальний сукупний дохід включає переоцінку активів за справедливою вартістю. Отже, класифікація Ради з МСФЗ ґрунтується на розмежуванні прибутку на основі історичної вартості та прибутку на основі справедливої вартості [13].

Історична вартість об’єктів, які використовуються в системі бухгалтерського обліку, формується на основі понесених на них витрат. Тобто всі операції із активами, капіталом і зобов’язаннями відображаються в бухгалтерському обліку на основі врахування понесених витрат. Оцінка на основі історичних витрат в бухгалтерському обліку є узвичаєною та загальноприйнятою [14]. Простота використання і високий рівень об’єктивності відносяться до безперечних переваг обліку за історичною вартістю.

Згідно із МСФЗ 13, «справедлива вартість - це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Для деяких активів та зобов'язань може бути ринкова інформація або ринкові операції, інформація про які є відкритою. Для інших активів та зобов'язань може не бути ринкової інформації або ринкових операцій, інформація про які є відкритою. Проте

мета оцінки справедливої вартості в обох випадках однакова - визначити ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу актива чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов (тобто, вихідну ціну на дату оцінки з точки зору учасника ринку, який утримує актив або має зобов'язання)» [15].

В результаті проведеного дослідження була виявлена наявність різночитань і невизначеності стосовно приналежності іншого сукупного доходу (і його складових) до системи показників, що характеризують фінансові результати діяльності підприємства. Концепція «доходи-витрати» (що використовується 2 НП(С)БО), і концепція власного капіталу, або сукупного доходу (що використовується у МСБО), дають різні відповіді на це питання. Відповідно, існують відмінності в методиках визначення фінансових результатів, сукупного доходу, та їх складових у НП(С)БО та МСБО.

Відповідно до ч.2, 3 ст.121 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16], українські суб'єкти господарської діяльності поділяються на ті, які не мають права вибору і зобов'язані вести облік тільки відповідно до Міжнародних Стандартів Фінансової Звітності (МСФЗ), і на ті, які мають право самостійно обирати стандарт обліку - НП(С)БО або МСФЗ. Порівняння особливостей формування в НП(С)БО і МСФЗ показників фінансових результатів діяльності підприємства особливо актуально саме для другої групи українських суб'єктів господарської діяльності.

Уточнення переваг та недоліків існуючих концепцій визнання фінансових ресурсів дозволило дійти до висновку, що облік фінансових результатів за історичною вартістю та за сукупною вартістю надають різні можливості щодо оцінки поточного стану підприємства і його потенційних можливостей.

Вдосконалення підходів щодо інтерпретації результатів аналізу фінансових результатів дозволило дійти до висновку, що можливість отримати інформацію про основні показники діяльності підприємства за справедливою вартістю є вкрай важливою для інвесторів і кредиторів, оскільки дозволяє достовірно оцінити реальний стан і потенціал підприємства в контексті базових інвестиційних параметрів «дохідність - ризик - ліквідність». Справедлива вартість є найкращим інструментом оцінки реальної вартості підприємства в поточних ринкових умовах, без прив'язки до вартостей минулих періодів.

Застосування справедливої вартості є виключно ефективним засобом вирішення проблеми неліквідних активів, що є вельми важливою обставиною для інвесторів і кредиторів. Очікуваним супутнім наслідком є зростання показників ліквідності з одночасним зниженням показників платоспроможності суб'єкта господарювання.

На жаль, поряд з безсумнівною цінністю і привабливістю, облік за справедливою вартістю несе в собі і ряд прихованих загроз.

Існування групи активів, для яких немає відкритої інформації про їх ринкову вартість, составляет элемент риска недостоверности получаемых величин. Оценка стоимости таких объектов, как правило, производится с использованием экспертных методов и может нести элемент субъективности. Заинтересованные в искажении результатов оценки лица имеют возможность в той или иной степени влиять на получаемый результат на разных этапах оценивания. На этот риск указывают, в частности, М.Барт, В.Ландсман, они делают вывод о том, что оценка таких объектов по справедливой стоимости не имеет полезности с точки зрения принятия решений из-за того, что руководство компании имеет возможность влиять и искажать значения показателей [17].

В умовах економічної рецесії виникає ризик обвалу величин показників, розрахованих за справедливою вартістю. Це неминуче призведе до списання знецінених активів за рахунок прибутку. В результаті підсумкові показники прибутку (збитку) суб'єктів господарювання можуть прийняти непропорційно низькі значення. Велика ймовірність виникнення ситуації, при якій чистому прибутку буде відповідати сукупний збиток. Наприклад, подібні явища були зафіксовані в США і країнах Західної Європи в період фінансової кризи 2007-2008 р.р. Про це згадує, зокрема, Боб Херц

(Bob Herz) стосовно банківської системи США [18].

Висновки і перспективи.

Існування законодавчо закріпленої для значної частини суб'єктів господарської діяльності можливості обирати між складанням фінансової звітності за національними або міжнародними стандартами, призводить до наявності змістовних розбіжностей між концепціями та методичними підходами щодо визначення і розрахунку значень показників фінансової діяльності різних підприємств, що, в свою чергу, ускладнює порівняльний аналіз суб'єктів господарювання. Виникає ризик несправедливого оцінювання конкурентних переваг тих чи інших підприємств з боку діючих і потенційних інвесторів, кредиторів, клієнтів та інших зацікавлених споживачів фінансової інформації.

Концептуальні засади підготовки і подання бухгалтерської інформації здатні робити істотний вплив не тільки на результати фінансово-економічної діагностики окремого підприємства, а й навіть і на макроекономічні тенденції, що підтверджується міжнародним досвідом розвитку і вдосконалення систем фінансової звітності.

До числа позитивних наслідків переходу з обліку за історичною вартістю до обліку за справедливою вартістю, можна віднести можливість надання інвесторам і кредиторам максимально транспарентної та достовірної інформації про ринкову вартість суб'єкта господарювання; оздоровлення структури активів шляхом списання їх неліквідної частини; збільшення показників ліквідності. До негативних наслідків відноситься те, що існує небезпека зловживань з боку керівництва підприємства при здійсненні обліку за справедливою вартість об'єктів, для яких не існує відкритої інформації про їх ринкову вартість, такі дані можуть бути фальсифіковані на різних етапах проведення оціночних процедур. Негативним наслідком є також те, що в умовах економічної кризи облік за справедливою вартістю може призвести до істотних списань вартості активів, зниженню показників платоспроможності, падінню прибутковості, і, при самому несприятливому розвитку ситуації, викликати запуск самопідтримної зворотної дефляційної спіралі.

Результати дослідження сприяють усуненню наявних теоретичних і нормативно-правових протиріч в системах фінансової звітності. Дістало подальший розвиток дослідження неузгодженості підсумкових результатів фінансової звітності, складеної за різними стандартами. З'ясований вплив концепції обліку фінансових результатів на якість задоволення інформаційних потреб різних груп споживачів фінансової інформації (з урахуванням конфлікту їх інтересів).

Результати дослідження можуть бути використані в практичній управлінській, облікової та аналітичної роботі при визначенні окремих аспектів облікової політики підприємства; стратегічному плануванні; прийнятті адаптаційних і інноваційних управлінських рішень.

Подальші перспективи дослідження можуть бути пов'язані з проведенням емпіричних спостережень, спрямованих на уточнення коливання значень показників фінансових результатів при використанні різних методик обліку, а також з розробкою адаптивної аналітичної моделі, яка дозволила б підвищити достовірність порівняльних процедур в цих випадках.

Список використаних джерел

1. Дробишева О.О., Рижков А.О. Управління фінансовими результатами діяльності промислового підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної Академії*. 2013. № 5. С. 188-196.

2. *Давидюк* Т. В., Тарасова О.В., Ріпка Л. М. *Бухгалтерський облік фінансових результатів*, як передумова попередження банкрутства підприємства. *Фінансово*-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2015. Вип. 1. С. 123-129.

3. Фальченко О.О., Артеменко О.І. Особливості формування фінансових результатів. *Вісник Національного технічного університету" ХПІ". Серія: Технічний прогрес та ефективність виробництва*. 2015. № 26. С. 154-157.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського

обліку» від 2 липня 2013 р. № 73 (зі змінами). URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

5. Ганусич В. О. Поняття сукупного доходу підприємства та його відображення у фінансовій звітності. *Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. : Економіка*. 2014. Вип. 3. С. 169-172.

6. Кошкалда І. В., Ковальова О.В. Особливості складання фінансової звітності згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2014. № 4. С. 262-265.

7. Патарідзе-Вишинська М.В. Прибуток підприємств: види, роль та функції. *Економіка. Управління. Інновації.* 2010. № 1. URL: http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_8_075.pdf

8. Гуренко Т. О., Байцер Д.Л. Економічна сутність фінансових результатів. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(3). С. 199-203.

9. Рета М. В., Пляка Г.О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Серія : Технічний прогрес та ефективність виробництва*. 2015. № 25. С. 25-34.

10. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.

11. Кузик Н. П., Боярова О. А., Подольська І. М. Особливості формування показників звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10(3). С. 400-406.

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 1 січня 2012 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013

13. Озеран А. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): питання формування та співвідношення з МСФЗ. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 6. С. 25-34.

14. Легенчук С.Ф., Королюк Н.М. Принцип історичної вартості в бухгалтерському обліку: бути чи не бути в постіндустріальній економіці? *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2011. Вип. 2. С. 139-150.

15. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка за справедливою вартістю». URL: http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf

16. Про *бухгалтерський облік* і *фінансову звітність* в *Україні : Закон України* від *16.07.1999* р. №*996*-XIV (*зі змінами* і *доповненнями*). URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення 16.10.2017).

17. *Barth*, M. E., and *Landsman*, W. R. How *did financial reporting contribute to the financial crisis*? *European Accounting Review*. 2010. No. 19(3). P. 399-423. URL: http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2010.498619 (дата звернення 11.10.2017).

18. Herz, B. Lessons Learned, Relearned, and Relearned Again from the Global Financial Crisis. Accounting and Beyond. 08 December, 2008. URL: http://fasb.org/articles&reports/12-08-08_herz_speech.pdf%20(http://fasb.org/articles&reports/12-08-%2008_herz_speech.pdf (дата звернення 10.10.2017).

Статтю отримано: 29.09.2017 / Рецензування 02.11.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Tetiana Chaika
Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Economic analysis and accounting
National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute»
Kharkiv, Ukraine
E-mail: chaykatata@gmail.com

INFLUENCE OF CONCEPTUAL FRAMEWORK AND METHOD OF FINANCIAL REPORTING ON ANALYSIS RELEVANCE OF ENTERPRISE PROFIT

Abstract

Introduction. *The purpose of the study is to reveal potential differences, to clarify the advantages and disadvantages of up-to-date concepts of preparing financial statements; to develop approaches to interpretation of financials.*

Methods. *The article provides the analysis and synthesis of determining the essential characteristics of such economic*

category as "financial results". Comparative approach to examining up-to-date concepts of preparing financial statements was used in the study. System and structural method of identifying the interplay and relationship between base, specified and closing indexes of financial results of the enterprise, deduction and induction in identifying the influence of transparency level, consistency, appropriateness and adequacy of analytical information of financial results on the quality of informative needs of financial information users taking into account conflict of interests are used in the paper.

Results. *It has been found that providing accurate information to investors and loan suppliers about the market value of the company, improving asset profile with the help of write-offs of their risk assets, increasing the liquidity ratio are amenities of fair value accounting. Consequently, the danger of management misinvoicing (especially in terms of fair value accounting of objects when there is no public information about their market value), a risk of asset write-downs, decreasing the financial soundness, regression of gross margin and finally, the boot of self-sustained reverse deflationary spiral are negative effects.*

Discussion. *The obtained results of the study make it possible to avoid differences in the systems of financial reporting. The author suggests a further research on nonagreements of bottom line of financial statements written according to different standards. The influence of concept of profit accounting on the quality of satisfaction of informative wants among information users taking into account conflict of interests is identified. The results of the study can be used in practical administrative, accounting and analytical work in determining certain aspects of corporate accounting policy, strategic budgeting, adaptive and innovative decision making. The further research can be connected with empiric observation focused on adjustment of financial statement range according to different accounting methods and development of adaptive analytic model for increasing the accuracy of comparative procedures.*

Keywords: *profit, financial statements; accounting concept, total income, historical value, fair value.*

References

1. Drobysheva, O.O. (2013). Upravlinnia finansovymy rezultatamy diialnosti promyslovoho pidpryiemstva. *Ekonomichnyi visnyk Zaporizkoi derzhavnoi inzhenernoi Akademii*, *5,* 188-196. [in Ukranian].
2. Davydiuk, T. V. (2015). Bukhhalterskyi oblik finansovykh rezultativ, yak peredumova poperedzhennia bankrutstva pidpryiemstva. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky*,1, 123-129. [in Ukranian].
3. Falchenko, O.O., & Artemenko, O.I. (2015). Osoblyvosti formuvannia finansovykh rezultativ. *Visnyk Natsionalnoho tekhnichnoho universytetu" KhPI". Seriia: Tekhnichnyi prohres ta efektyvnist vyrobnytstva, 26,* 154-157. [in Ukranian].
4. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku» vid 2 lypnia 2013. No73 (zi zminamy). Retrivied from http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13 [in Ukranian].
5. Hanusych, V. O. (2014). Poniattia sukupnoho dokhodu pidpryiemstva ta yoho vidobrazhennia u finansovii zvitnosti. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Ser. : Ekonomika, 3,* 169-172. [in Ukranian].
6. Koshkalda, I. V. (2014). Osoblyvosti skladannia finansovoi zvitnosti zghidno NP(S)BO 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti». *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky), 4,* 262-265. [in Ukranian].
7. Pataridze-Vyshynska, M.V. (2010). Prybutok pidpryiemstv: vydy, rol ta funktsii. *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii*, 1. Retrivied from http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_8_075.pdf [in Ukranian].
8. Hurenko, T. O. (2013). Ekonomichna sutnist finansovykh rezultativ. *Ekonomichni nauky. Cer. : Oblik i finansy,* 10(3), 199-203. [in Ukranian].
9. Reta, M. V. (2015). Suchasni problemy obliku finansovykh rezultativ diialnosti pidpryiemstv. *Visnyk Natsionalnoho tekhnichnoho universytetu "KhPI". Seriia : Tekhnichnyi prohres ta efektyvnist vyrobnytstva, 25,* 25-34. [in Ukranian].
10. Lovinska, L.H. (2006). Otsinka v bukhhalterskomu obliku: [monohrafiia]. Kyiv : KNEU.
11. Kuzyk, N. P. (2013). Osoblyvosti formuvannia pokaznykiv zvitu pro finansovi rezultaty (zvitu pro sukupnyi dokhid). *Ekonomichni nauky. Cer. : Oblik i finansy, 10(3),* P. 400-406. [in Ukranian].
12. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 1 (MSBO 1) «Podannia finansovoi zvitnosti» IASB; Standart, Mizhnarodnyi dokument vid 1 sichnia 2012. Retrivied from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013 [in Ukranian].
13. Ozeran, A. (2013). Zvit pro finansovi rezultaty (Zvit pro sukupnyi dokhid): pytannia formuvannia ta spivvidnoshennia z MSFZ. *Bukhhalterskyi oblik i audyt, 6,* 25-34. [in Ukranian].
14. Lehenchuk, S.F., & Koroliuk, N.M. (2011). Pryntsyp istorychnoi vartosti v bukhhalterskomu obliku: buty chy ne buty v postindustrialnii ekonomitsi? *Visnyk Ternopilskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu, 2,* 139-150. [in Ukranian].
15. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 13 «Otsinka za spravedlyvoiu vartistiu». URL: http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf [in Ukranian].

16. Zakon Ukrainy «Pro bukhhalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini» vid 16.07.1999 r. №996-KhIV. Retrivied from http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14 [in Ukranian].

17. *Barth*, M. E., & *Landsman*, W. R. (2010). How *did financial reporting contribute to the financial crisis*? *European Accounting Review, 19(3),* 399-423. http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2010.498619.

18. Herz, B. Lessons Learned, Relearned, & Relearned (08 December, 2008). Again from the Global Financial Crisis. *Accounting and Beyond.* URL: http://fasb.org/articles&reports/12-08-08_herz_speech.pdf%20(http://fasb.org/articles&reports/12-08-%2008_herz_speech.pdf

Received: 09.29.2017 / Review 11.02.2017 / Accepted 12.14.2017

СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ **CONTROL SYSTEMS**

УДК 336.01
JEL Classification G38; H30; K29

Баранюк Юрій
аспірант кафедри фінансів, голова Наукового товариства
студентів, аспірантів, докторантів та молодих вчених
Київський національний торговельно-економічний університет
Київ, Україна
E-mail: baraniukyurii@gmail.com

ФОРМУВАННЯ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗАСАД ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Анотація

Вступ. *Інституалізація системи державного фінансового контролю в умовах ринкових трансформацій потребує своєчасних та дієвих реформ, що здатні підвищити ефективність її функціонування та покращити стан державного управління. Ефективність державного фінансового контролю залежить від рівня розвиненості формальних та соціальних обмежень. Визначення впливу цих норм в межах інституційних засад державного фінансового контролю потребує врахування і механізму контролю, який забезпечує функціонування означеного інституту.*

Методи. *У дослідженні використовувались інструменти системного аналізу фінансово-економічних процесів, методи компаративного аналізу, алгебраїчно-геометричні методи.*

Результати. *Доведено, що інституційний напрям сучасної економічної науки має здатність подолати ті проблеми економічної теорії, які визначаються дисбалансами в економіці. Визначено, що між формальними та соціальними обмеженнями і механізмом контролю існує взаємозалежність. Встановлено, що інституційні засади системи державного фінансового контролю в Україні закладено, про що свідчать сформовані норми вітчизняного законодавства, соціальні трансформації та ресурсне забезпечення механізму контролю.*

Перспективи. *Для того, щоб ефективно реформувати систему державного фінансового контролю в Україні необхідно одночасно із модернізацією інституційних засад забезпечити підвищення дотримання фінансової дисципліни. При цьому, важливою умовою подальшого розвитку державного фінансового контролю в контексті його інституалізації та становлення державно-приватних відносин є зворотна реакція бізнесу, який може через неформальні норми надати сигнал необхідності змін у формальних та забезпечити зміцнення національної економіки.*

Ключові слова: *державний фінансовий контроль, інституційні засади, формальні обмеження, соціальні обмеження, ресурсне забезпечення.*

Вступ.

Інституалізація системи державного фінансового контролю в умовах ринкових трансформацій потребує своєчасних та дієвих реформ, що здатні підвищити ефективність її функціонування та покращити стан державного управління. Ринкова економіка не створює умови для підтримки всіх сфер соціально-економічного розвитку, що вимагає втручання держави в ці процеси.

Законодавчі межі державного фінансового контролю встановлені фактично в усьому світі,

про що свідчить членство 194 країн в *INTOSAI*. Проте, адаптувати міжнародні норми до національних потреб вдається не в усіх країнах. Причинами цього є не стільки законодавча невизначеність, а скільки не дієвість зафіксованих норм. Адже, ефективність державного фінансового контролю також залежить від рівня розвиненості неформальних обмежень, які склалися в суспільстві. Визначення впливу формальних та соціальних обмежень в межах інституційних засад державного фінансового контролю потребує врахування і механізму контролю, який забезпечує функціонування інституту.

Інститут державного фінансового контролю покликаний узгоджувати інтереси економічних суб'єктів, а визначення його інституційних засад має важливе значення як для всієї світової спільноти в цілому, так і окремих країн зокрема.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Розвиток інституційного напрямку в державотворенні висвітлено в працях вітчизняних економістів, а саме: А. Мазаракі, І. Чугунова, О. Барановського, А. Гриценка, Т. Канєвої, С. Бардаша, С. Волосович, Ю. Слободяник, М. Пасічного та інших. Серед зарубіжних вчених значний вклад в розвиток науки про інституціоналізм здійснили Д. Норд, Р. Кеохан, С. Краснер, М. Макина, К. Соколофф та інші. Проте, незважаючи на високий рівень існуючих теоретичних розробок, подальшого вирішення потребують проблеми ідентифікації складу і структури інституційних засад державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки.

Мета.

Метою дослідження було обґрунтування інституційних засад державного фінансового контролю та розкриття взаємозв'язку між формальними та соціальними обмеженнями і складовими механізму контролю.

Методологія дослідження.

Методологічною основою дослідження слугував системний аналіз фінансово-економічних процесів, методи компаративного аналізу нормативно-правового регулювання та організації державного фінансового контролю; та алгебраїчно-геометричні методи, які застосовувалися в коефіцієнтному аналізі впливу інституційних засад державного фінансового контролю на розвиток системи в цілому.

Результати.

Зміст інституційного підходу розкривається через неможливість ринкової економіки ефективно та збалансовано функціонувати без держави. Представники інституціоналізму стверджують, що країни, які не бажають залишатися на периферії світового розвитку, повинні запозичувати інститути західних країн та механізми їх розвитку. У другій половині XX ст. внаслідок краху радянської та колоніальної систем положення інституційного розвитку було уточнено у межах неоінституціоналізму. При цьому наголошувалося на неможливості простого перенесення інститутів західного суспільства та їх досвіду, оскільки внутрішнім двигуном модернізації є врахування національних особливостей інститутів [1, с. 6].

Нобелівський лауреат Д. Норт розглядав інститути як «правила гри» в суспільстві, що створені індивідом та організовують відносини між людьми [2, с. 17]. На думку І. Чугунова та Л. Лисяк, необхідні інститути у сфері державних фінансів формуються у процесі суспільного розвитку, певні функціональні зв'язки, що встановлюються між ними, стають підґрунтям виникнення відповідних фінансових відносин [3, с. 4].

О. Амосов та Н. Гавкалова інституціоналізм взагалі не розглядають як цілісну економічну теорію. На їх думку, прихильників цього напряму об'єднують загальні підходи до досліджень: міждисциплінарний підхід, ідея поступової еволюції соціальних інститутів, визнання необхідності публічного управління з метою встановлення соціального контролю над бізнесом та інші [4, с. 16]. При чому, розгляд неоінституціоналізму як продовження неокласичної економічної теорії все ж не

дає відповідь на питання, яким чином економіка спроможна впливати на зміну основ побудови соціальних інституцій [5]?

Інституційний напрям сучасної економічної науки має здатність подолати ті проблеми економічної теорії, які визначаються дисбалансами в економіці. Саме інституціональні зміни визначають радикальність та масштабність перетворень, що пов'язані з коригуванням економічних політик у країнах світу в напрямку раціональності. Досвід формування відповідних інститутів засвідчує, що виникають проблеми з джерелами покриття витрат на інституціональні нововведення та не завжди вдається створити ефективний інститут. Але з часом, протиріччя зі створенням неефективного інституту набуває суперечностей і потребує знову формального рішення [6, с. 23], допоки не вдасться досягти його ефективності. Проте, не менш вагомою проблемою ринкових трансформацій є те, що неефективні інститути можуть виділитися із раніше ефективних інститутів. Зокрема, норми Податкового кодексу України визначають одну із баз оподаткування податок на прибуток. Варто зазначити, що в національних умовах дана формальна норма є чітким прикладом її перетворення в неефективний інститут, що пояснюється появою умов, за яких можливе уникнення від оподаткування. Соціальні інститути, лобіюючи національні інтереси, прагнуть змінити базу оподаткування із прибутку на виведений капітал.

На думку Г. Катамадзе, Президента Асоціації платників податків України, зміна бази оподаткування забезпечить зростання податкових надходжень для держави, оскільки частина доходів штучно покривається відповідними витратами, зміст яких полягає в переказі коштів на рахунки офшорних компаній. Як наслідок, у такий спосіб занижуються отримані фінансові результати до оподаткування (на форумі *Level Up Ukraine 2017*). Ця проблема, існує і за межами України, зокрема, «за даними Європейської комісії, станом на 2016 р. 72 % міжнародних корпорацій, що є платниками податків в ЄС, використовували різноманітні схеми для мінімізації бази оподаткування, тим самим держави-члени ЄС недоотримали податкових надходжень на суму 10 трильйонів доларів США» [цит. по 7, с. 149].

Зоною перехрещення прямих інтересів держави, корпорацій та домогосподарств є загальна макроекономічна стабільність. У той же час існує зона непрямої єдності інтересів, що обумовлена взаємною зацікавленістю кожного суб'єкта у нормальному функціонуванні інших. Так, наприклад, підприємства і домогосподарства зацікавлені у забезпеченні виконанні державою таких функцій, як: захисту прав та майна громадян і підприємств, національного суверенітету у сфері зовнішньоекономічних відносин. Із іншої сторони, держава та домогосподарства зацікавлені в ефективному функціонуванні підприємств як постачальників товарів та послуг [8, с. 362]. Зі сторони корпорацій та держави зацікавленість проявляється в підтримці платоспроможного споживчого попиту, який створюють домогосподарства.

Враховуючи взаємозалежність у розвитку держави, підприємств та домогосподарств, слід відмітити, що тільки держава наділена інструментами регулювання даного розвитку у спосіб публічного управління. До інститутів публічного управління відносять договір, право, власність та визнаний авторитет. Публічне управління є основою для публічного адміністрування та зосереджене на внутрішній діяльності державних установ, в той час коли публічне адміністрування спрямоване на зовнішнє середовище. До інститутів публічного адміністрування відносять набір процедур, традиції, міжструктурні та міжособистісні комунікації [9, с. 195]. Як заключний етап публічного управління та адміністрування слід розглядати державний фінансовий контроль.

Необхідність розгляду особливостей інституціоналізації державного фінансового контролю визначається вимогами міжнародних організацій. Зокрема, Генеральна асамблея Організації Об'єднаних Націй у резолюції № A/RES/66/209 обумовлює необхідність запровадження результативності, ефективності, підзвітності та прозорості державного управління через інституційний розвиток [10]. У Резолюції здійснюється заклик до конвергенції принципів Лімської декларації керівних принципів контролю державних фінансів і Мексиканської декларації незалежності відповідно до національної інституційної структури та практики державного

фінансового контролю.

Імплементація міжнародних норм у вітчизняну практику здійснюється на основі відповідних законів. Доволі часто спостерігається ситуація, що зарубіжні норми «не працюють» в практиці окремих країн. Причини тут різні: від некомпетентного менеджменту до інституційної неузгодженості в системі державного управління. Як зазначає Д. Ветцел, директор Центру глобальної практики Світового банку в галузі державного управління, успішні реформи – це не тільки тиражування «оптимальної практики». Вони (ред. – *успішні реформи*) вимагають впровадження та коригування інституційних форм, що дозволяють більш повно враховувати місцеву динаміку і вирішувати конкретні проблеми, які продовжують перешкоджати подальшому розвитку в інтересах всіх громадян [11].

З огляду на вищезазначене слідує, що будь-яка інституційна система базується на певних нормах, які є наслідком сформованих в суспільстві традицій чи запозичені із інших країн. В основному ці норми закріплюються законодавчо, але окремі із них можуть бути і не закріпленими. Такі норми (*звичаєві*) виникають в результаті поліразового і довготривалого застосування певних правил поведінки і їх немає в договорі чи законі. Тобто, інституційні засади державного фінансового контролю визначаються відповідними формальними і неформальними обмеженнями. В межах формальних норм суб'єктами виступають автори відповідних законів (законотворці), а також особи, які відповідно до закону наділені правом вчиняти дії (носії права) і також ті, кого закони зобов'язують їх дотримуватися (носії обов'язків). Враховуючи, що система державного фінансового контролю функціонує на замовлення держави і в особі держави – то в процесі виконання своїх функцій залучаються ресурси, які є складовими механізму контролю. Підсумовуючи вищевикладене, засади державного фінансового контролю слід розглядати крізь призму законотворців, носіїв прав і обов'язків, а також механізму контролю (рис. 1).

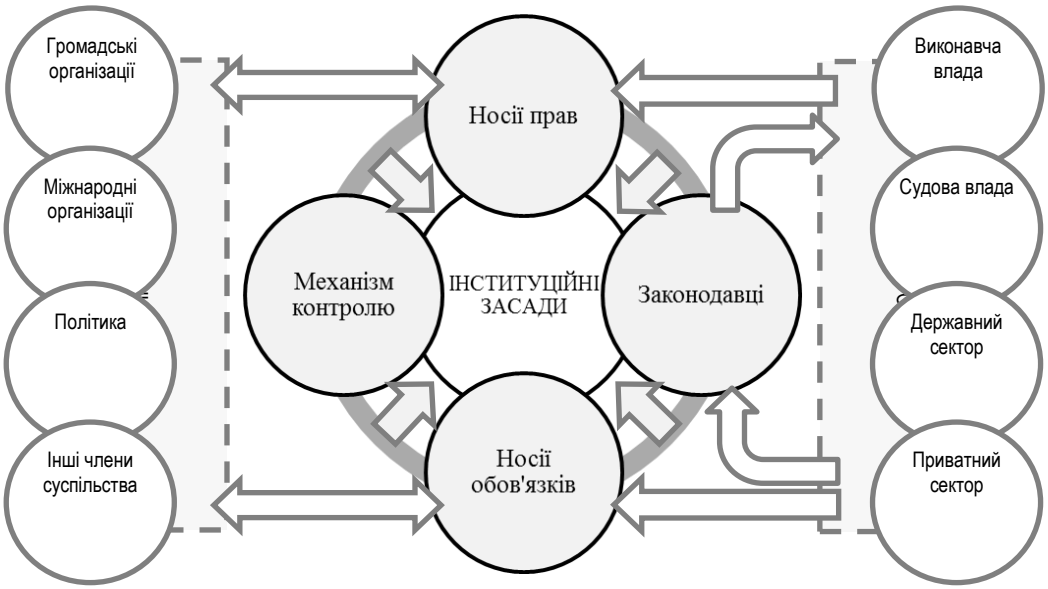

Рис. 1. Інституційний засади державного фінансового контролю

Джерело: побудовано автором.

Виходячи із представленого підходу до розгляду інституційних засад державного фінансового контролю можна відзначити, що прийняті закони поширюють свою дію на державний і приватний сектор, законодавчу, судову і виконавчу владу. Іншими словами, формальні обмеження

є інституційними засадами, які визначають поле діяльності для носіїв прав та обов'язків.

Варто зазначити, що під державним сектором у контексті державного фінансового контролю слід розуміти публічні державні фінанси, до яких відносять: фонди коштів державного бюджету та місцевих бюджетів; кредитні ресурси, надані під державні та місцеві гарантії; кошти Нацбанку та інших держбанків, державних цільових коштів, Пенсійного фонду та фондів загальнообов'язкового соціального страхування, а також кошти суб'єктів господарювання державної та комунальної власності, отримані ними від їхньої господарської діяльності. До приватного сектору слід віднести, у контексті визначення інституційних засад державного фінансового контролю, публічні приватні фінанси, тобто фінанси малого бізнесу, корпоративні фінанси, фінанси банків, фінанси некомерційних організацій. Під приватними публічними фінансами розуміють фонди коштів як нематеріальна форма наслідку відносин, які виникають між державою, місцевим самоврядуванням, суб'єктами господарювання приватної форми власності, громадськими організаціями в частині їх використання [12, с. 36].

Важливим аспектом є збалансування державної та приватної власності, що дозволить унормувати інституційну структуру державного фінансового контролю. М. Пасічний, цитуючи професора Гарвардського університету Роберта Барро, зазначає, що частка державного споживання у валовому внутрішньому продукті є одним із десяти найбільш важливих показників, які впливають на темпи економічного зростання. Обґрунтовує це тим, що надмірна концентрація валового внутрішнього продукту через систему державних фінансів доволі негативно позначається на стані економіки і стверджує, що в Україні домінує приватна власність, водночас у власності держави перебуває понад 3200 (три тисячі двісті) підприємств, значна частка яких є збитковими. На його думку, видається доцільним формування єдиної системи фінансового контролю для державних підприємств [13, с. 142].

Іншою складовою є неформальні норми, які в основному формуються під впливом учасників суспільно-економічних відносин, тобто носіїв прав і обов'язків. Ці норми в своїй діяльності переслідують громадські організації (як об'єднання окремих носіїв прав чи обов'язків), політика (як визначений вектор розвитку системи), міжнародні організації (в частині акумулювання та поширення світового досвіду), а також інші члени суспільства (у спосіб збереження і розвитку традицій). Як зазначають автори монографії [14], що під неформальним інститутом потрібно розуміти утворені та реально на практиці діючі норми, правила і стереотипи поведінки, що регулюють відносини економічних суб'єктів [14, с. 621].

Важливість врахування неформальних обмежень при розробці законодавчого регулювання пояснюється тим, що в період III тисячоліття, економічний розвиток країн знаходиться в інституційній площині «економіка, політика і соціальна поведінка» та на умовах швидких змін у світовій економіці, держава встановлює відносно раціональні правила. Як наслідок, прямі директиви поступово компенсуються непрямими (неформальними). В результаті регуляторні норми втрачають свій зміст. Для попередження подібного виникає необхідність модернізації держави як системотворчої структури, формування державної політики на основі скоріше духу закону, ніж самому законі [5].

Відносини і взаємозалежність між формальними і неформальними засадами державного фінансового контролю формують архітектоніку системи, при чому формальні інститути слід розглядати як базис. Під неформальними нормами розуміється наслідки відносин сформованих у процесі практики. Виділяють такі типи відносин між формальними і неформальними інститутами як: відповідності, доповнення, посилення, заміщення та невідповідності [14, с. 622].

У контексті державного фінансового контролю відносини між формальними на неформальними інститутами слід розглядати як:

- відносини відповідності: неформальні правила узаконені у відповідних нормативно-правових актах і прийняті закони відповідають соціально прийнятим нормам господарювання;
- відносини доповнення: соціальні норми доповнюють формальні норми в тій області, яка

ними не регулюється;

- відносини посилення: неформальні правила більш строгі, чим формальні (або навпаки);
- відносини заміщення: соціальні норми являються більш дієвими та заміщують формальні;
- відносини невідповідності: соціальні та формальні норми не відповідають одні одним.

Варто відзначити, що відносини невідповідності формальних і неформальних норм зустрічаються доволі часто. Це можна обґрунтувати тим, що одні і ті ж публічні ресурси контролюються різними органами (національними, регіональними та місцевими). Як наслідок, у результаті реформ децентралізації в Україні відбувся мораторій на контролюючі органи, що призвів до фрагментарного контролю, про що свідчать дані статистики. Останніми роками обсяг виявлених фінансових порушень органами Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України не перевищує 3,3 % відносно обсягу публічних фінансів України. Більш того, за останні 10 (десять) років номінальний обсяг усунутих фінансових порушень у порівнянні з виявленими складав 5,1 % та коливався в межах 2,7-11,6 % щорічно [15, с. 32]. З цього слідує, що існує певна інституційна неузгодженість в межах системи державного фінансового контролю, чи то у зв'язку з браком доказової бази за результатами виявлених правопорушень, чи то виявлені порушення не завдають збитків національній економіці?

Важливою складовою інституційних засад державного фінансового контролю виступає механізм контролю, який забезпечує функціонування означеної системи. Проте, в механізм державного фінансового контролю закладається цілий ряд складових. Їх пошук, слід здійснювати не тільки в інституційних передумовах становлення та розвитку системи державного фінансового контролю, а й інших, до яких Ю. Слободяник відносить: організаційні, суспільно-економічні, наукові й інформаційно-технічні [16, с. 61]. На наший погляд, зазначені передумови мають важливе значення при визначенні інституційних засад державного фінансового контролю, оскільки вони впливають на його інституалізацію, хоча й опосередковано. Це обґрунтовується, по-перше, необхідністю враховувати при побудові системи державного управління традиції, практику та кращий світовий досвід, що неможливо здійснити без розгляду організаційних передумов. По-друге, державний фінансовий контроль здійснюється на основі науково обґрунтованих норм законодавства і передбачає підпорядкування приватних інтересів загальним. По-третє, такі інституціональні підсистеми як ринкова, індустріальна, громадської думки та інші (*французький інституціоналізм*) є середовищем державного фінансового контролю і визначають інституційну архітектоніку контролюючої системи.

При визначенні інституційних засад державного фінансового контролю важливе значення має встановлення ступеня впливу їх на загальний рівень інституціонального розвитку системи.

Одними із показників, в межах яких розраховується інституціональний розвиток є Індекс економіки знань (розраховується Світовим банком), Глобальний індекс конкурентоспроможності (методика Всесвітнього економічного форуму) та Індекс прав власності (розраховується Альянсом прав власності).

Індекс економіки знань є одним із джерел для визначення вагомості інституційних засад та їх пріоритетності. Зокрема, Світовий банк запропонував оцінювати ступінь готовності країн до переходу до економіки знань у спосіб визначення середньоарифметичного 4 (чотирьох) агрегованих показників (економічного стимулювання та інституційного режиму, інноваційної системи, освіти та людського капіталу, інформаційних і комунікаційних технологій). У свою чергу, зазначені показники містять інформацію про певні змінні.

Показник економічного стимулювання та інституційного режиму розрахований на підставі таких складових як: оцінки тарифів і нетарифних бар'єрів; якості регулювання, що включає індикатори неринкової політики; верховенства закону, що включає оцінку правового середовища [17, с. 3].

Згідно із методикою Всесвітнього економічного форуму розраховують Глобальний індекс конкурентоспроможності, який формується на основі 12 (дванадцяти) субіндексів, згрупованих у такі

групи: базові умови розвитку, фактори-каталізатори та фактори інновацій і розвитку. В межах формування індексу за базовими умовами розвитку визначаються показники інституційної складової, інфраструктури, макроекономічної стабільності та здоров'я і початкової освіти. Розрахунок показника інституціоналізації (*I*) здійснюється за формулою наведеною нижче (побудовано автором за [18]):

$$I = \overbrace{75\% * (ДІ_1 + ДІ_2 + ДІ_3 + ДІ_4 + ДІ_5)}^{\text{Державні інститути}} + \overbrace{25\% * (ПІ_1 + ПІ_2)}^{\text{Приватні інститути}} \quad (1)$$

де:

- $ДІ_1 - ДІ_5$ – включають права власності; етику і корупцію, довіру політикам; тиск (незалежність судочинства, фаворитизм у процесі ухвалення рішень державними чиновниками); неефективність уряду (державні розтрати, тягар державного контролю, ефективність законодавчої бази, прозорість вироблення урядом політичного курсу); безпеку (витрати бізнесу внаслідок тероризму, злочинності і насильницьких дій; організована злочинність; надійність поліції);
- $ПІ_1 - ПІ_2$ – включають корпоративну етику (етична поведінка компаній) та підзвітність (міцність стандартів контролю та звітності, ефективність корпоративних органів управління; захист прав міноритарних інтересів).

Тобто, з цього слідує, що еластичність зміни в системі державних інститутів перевищує в 3 (три) рази зміну в приватних. Дане співвідношення можна екстраполювати на вагомість формальних та соціальних обмежень.

Щодо Індексу прав власності, його призначення полягає в міждержавному порівнянні рівня захищеності прав власності. Оцінка зазначеного індексу здійснюється в межах таких складових, як: правове та політичне середовище; захист прав власності; захист інтелектуальної власності. При формуванні Індексу прав власності враховуються 10 (десять) компонентів оцінки, до яких відносять: незалежність судової влади, довіра бізнесу до судів, політична стабільність, корупція, законодавча захищеність приватної власності та інші [18, с. 17].

З огляду вищезазначених передумов та індексів можна дійти висновку, що механізм державного фінансового контролю із позиції інституційних засад слід розглядати як сукупність вхідних та вихідних параметрів. До вхідних параметрів відносимо ресурсне забезпечення, а саме: установи й організації, людський капітал, інформаційно-комунікаційні технології, наукові дослідження та економічний середовище. Останню категорію слід розглядати крізь призму економічної ситуації в країні та фінансового забезпечення контролюючих органів. Із іншої сторони, на виході, державний фінансовий контроль характеризується такими параметрами, як: методологія контролю та отримані результати контрольних заходів (рис. 2).

Визначення значення механізму в межах інституційних засад державного фінансового контролю слід здійснювати шляхом врахування впливу кожної із зазначених складових, представлених на рис. 2. Урівноваження формальних та неформальних обмежень, а також механізму контролю є підґрунтям для визначення меж інституційних засад системи державного фінансового контролю та визначення рівня їх розвитку. Пропонуємо розглядати залежність між формальними і неформальними (соціальними) обмеженнями та механізмом контролю у тривимірному просторі, як представлено на рис. 3.

Із представленого рис. 3 можна дійти висновку, що інституційні засади державного фінансового контролю у процесі трансформації набувають різного рівня досконалості, тобто розвитку. Можливість досягнення рівня інституційного розвитку державного фінансового контролю для країни «В» забезпечується на основі визначеного напрямку вектору, який буде напрямлений на таку точку зовнішньої сфери, на якій розташовані високорозвинені країни «А» та «Б» та ортодрома

від якої до висхідної позиції буде найкоротшою.

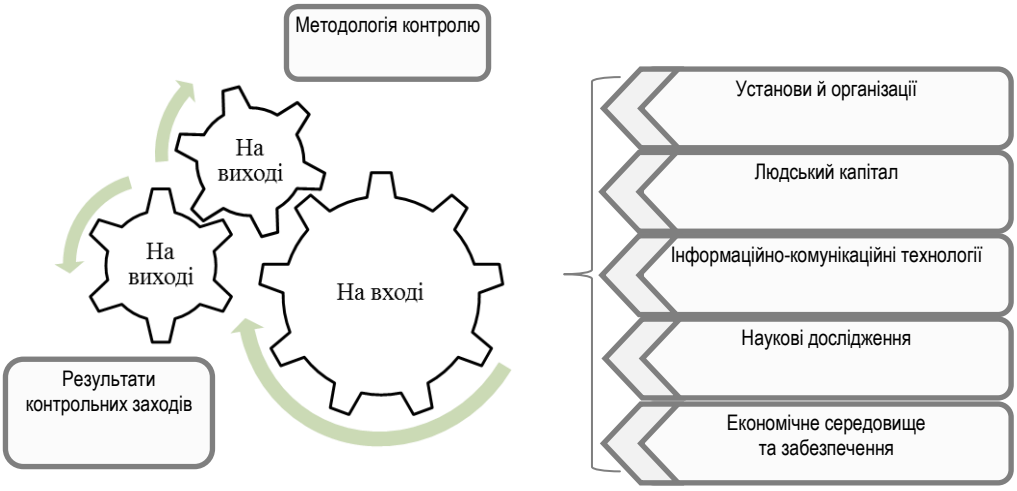

Рис. 2. Механізм державного фінансового контролю із позиції інституційних засад та його складові

Джерело: побудовано автором.

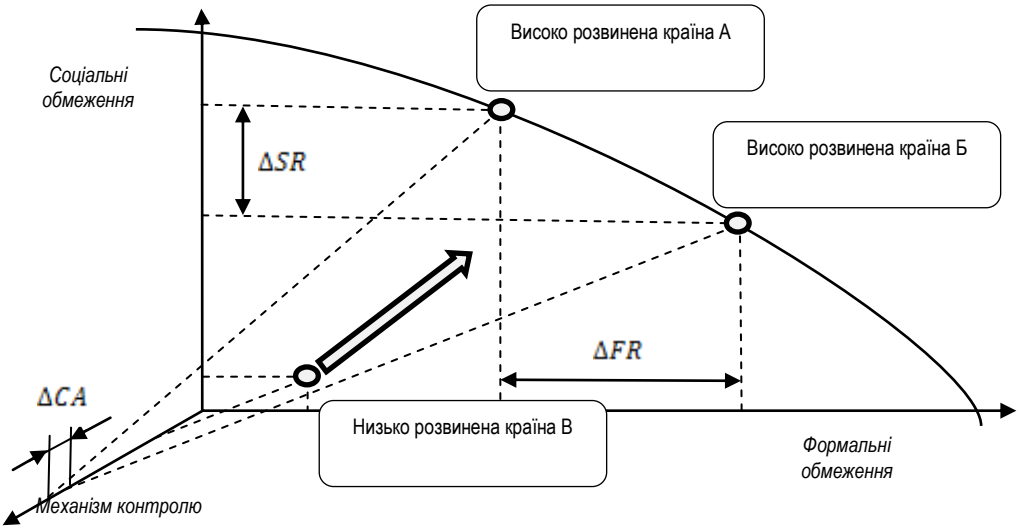

Рис. 3. Інституційний розвиток державного фінансового контролю та його параметри

Джерело: побудовано автором.

Варто зазначити, що між формальними та соціальними обмеженнями і механізмом контролю існує певна взаємозалежність, яку слід визначити. На наший погляд, механізм контролю настільки ж важливий як формальні та соціальні обмеження. А виходячи з того, що державні інститути більш пріоритетні в інституційній структурі за приватні (спираючись на дані Індексу економіки знань), то, на наший погляд, цю взаємозалежність можна представити наступним чином

(параметри взяті із рис. 3):

$$\begin{cases} \Delta SR = 3 * \Delta FR\,; \\ \Delta CA = \frac{1}{4} * \Delta SR; \\ \Delta FR = \frac{4}{3} * \Delta CA\,. \end{cases} \quad (2)$$

Джерело: побудовано автором.

Тобто, з цього слідує, що грані інституційної моделі державного фінансового контролю крізь призму його засад мають еліпсоподібну геометричну форму. За умов врахування обмежуючих параметрів *системи 2*, загальний вигляд формули визначення впливу інституційних засад державного фінансового контролю на інституційний розвиток (*ID – institutional development*) матиме вигляд (формула 3).

$$ID = 12{,}5\% * SR + 37{,}5\% * FR + 50\% * CA, \quad (3)$$

де:

- *SR* – соціальні обмеження (*social restrictions*);
- *FR* – формальні обмеження (*formal restrictions*);
- *CA* – механізм контролю (*control apparatus*).

Джерело: побудовано автором

Отже, взаємозалежність між формальними та соціальними обмеженнями, а також механізмом контролю дає можливість в алгебраїчно-геометричний спосіб досягти агрегованого показника. Для удосконалення системи державного фінансового контролю необхідно збалансовувати вплив цих обмежень та визначити їх склад. Визначення складових механізму контролю нами вже здійснено (рис. 2), залишається необхідність розкрити складові соціальних та формальних обмежень.

У контексті визначення соціальних обмежень державного фінансового контролю варто звернути увагу на складові Індексу конкурентоспроможності (формула 1), зокрема: етику і корупцію в суспільстві ($ДІ_2$), незалежність судочинства та необмеженість в ухваленні рішення державними чиновниками ($ДІ_3$), етична поведінка приватних компаній ($ПІ_1$) та інші. Також можна враховувати компоненти Індексу прав власності, зокрема: довіра бізнесу до судів, політична стабільність тощо.

Визначення формальних обмежень в системі державного фінансового контролю слід здійснювати через систему законодавчого регулювання на основі складових Індексу прав власності за показниками правового середовища. Слід також включити складові Індексу конкурентоспроможності (формула 1), зокрема: ефективності законодавчої бази ($ДІ_4$) та міцності стандартів контролю і звітності ($ПІ_2$).

Щодо національної системи державного фінансового контролю, то можна констатувати про нерівномірність її інституційного розвитку. Зокрема, реформування зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю відбуваються без взаємоузгодження. Як наслідок, контрольні функції дублюються, а окремі публічні фінанси є непідконтрольними. Така ситуація склалася на умовах неузгодженості формальних обмежень та механізму контролю.

Формальні обмеження державного фінансового контролю в Україні визначаються Конституцією України, Бюджетним кодексом України та Господарським кодексом України, в яких закріплено державні органи, що уповноважені здійснювати державний фінансовий контроль. Законами України (*Про Рахункову палату; Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні; Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням; Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності; Про здійснення державних закупівель та іншими*) визначено взаємовідносини між органами, які здійснюють державний фінансовий контроль в Україні й

урегульовано механізм його проведення.

Також взаємовідносини між Рахунковою палатою України та іншими органами державної влади визначаються Указом Президента України «Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використання бюджетних коштів», та встановлено обов'язок сприяння і надання необхідних документів працівникам органу державного фінансового контролю в ході проведення перевірок, регламентуються процедури утворення регіональних підрозділів Рахункової палати України.

Методологічний аспект проведення державного фінансового контролю розкривається в Постановах Кабінету Міністрів України (*Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади; Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів; Положення про Державну аудиторську службу України та інших*) та внутрішніх нормативних документах контролюючих органів (постановах Колегії Рахункової палати України: *Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів; Тимчасові методичні рекомендації проведення перевірки ефективності використання коштів Державного бюджету України;* рішеннях Рахункової палати України: *Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою; Правила професійної етики посадових осіб Рахункової палати; Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту*).

Також до системи формальних обмежень системи державного фінансового контролю в Україні відноситься Висновок Конституційного суду України «У справі за зверненням Верховної Ради України про надання висновку щодо відповідності законопроекту про внесення змін до статті 98 Конституції України вимогам статей 157 і 158 Конституції України», що наділяє Рахункову палату України правом здійснювати від імені Верховної Ради України контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням.

Оцінюючи механізм державного фінансового контролю, варто відзначити, що у Стратегії реформування системи управління державними фінансами [19] визначено, що заходи фінансового інспектування все ще не достатньою мірою базуються на ризикоорієнтованому відборі об'єктів з акцентом на серйозні порушення та шахрайство. Причиною цього є відсутність у Державної аудиторської служби України доступу до всієї необхідної інформації та недосконалість відповідної методики. Крім того, спроможність внутрішнього державного фінансового контролю щодо проведення спеціалізованих аудитів залишається низькою. Це обумовлено тим, що неможливо створити єдину дієву систему контролю державних фінансів, оскільки немає взаємозв'язку між внутрішнім і зовнішнім державним фінансовим контролем. Більш того, до тепер ще не закріплено статус Рахункової палати України як вищого органу державного фінансового контролю [20, с. 192].

З огляду на структуру ресурсного забезпечення механізму державного фінансового контролю зазначаємо, що вона має певні особливості в українських реаліях. Зокрема, при її реформуванні необхідно приділяти посилену увагу протидії корупції, політиці конфіденційності даних, виключити можливість родинних зв'язків між інспекторами та посадовими особами на підконтрольних об'єктах, запобігати конфлікту інтересів. Всі зазначені ризики є актуальними не тільки для України, оскільки вони є предметом постійного обговорення на міжнародних форумах та конференціях. Зокрема, на міжнародному форумі *Level Up Ukraine 2017* представники Європарламенту та Європейської асоціації платників податків доповідали про відносини між Україною та ЄС, розкривали шляхи адаптації формальних засад державного фінансового контролю Європи до реалій в Україні. У контексті європейського досвіду розглядалися можливості створення Бюро економічного контролю в Україні, яке розслідуватиме факти економічних правопорушень. Проте, як узгоджуватимуться повноваження Бюро економічного контролю із Рахунковою палатою України так і не визначено, і чи не загостряться між ними відносини як раніше відбулося між Прокуратурою України і Національним антикорупційним бюро України? Питання залишається відкритим.

Висновки та перспективи.

Інституціональний напрям сучасної економічної науки має здатність подолати ті проблеми економічної теорії, які визначаються дисбалансами в економіці. Саме інституціональні зміни визначають радикальність та масштабність перетворень, що пов'язані з коригуванням економічних політик у країнах світу в напрямку раціональності. В основі суспільних трансформацій закладені певні інституційні засади, які визначають необхідність адаптації системи державного фінансового контролю до цих змін та визначаються вимогами міжнародних організацій.

Інституційна система державного фінансового контролю базується на відповідних нормах, які є наслідком сформованих в суспільстві традицій чи запозичені із інших країн. В основному ці норми закріплюються законодавчо. Відповідно, засади державного фінансового контролю розглядаються крізь призму законотворців, носіїв прав та обов'язків, а також механізму контролю.

Між формальними та соціальними обмеженнями і механізмом контролю існує взаємозалежність. У контексті визначення соціальних та формальних обмежень державного фінансового контролю варто звернути увагу на складові Глобального індексу конкурентоспроможності, Індексу економіки знань та Індексу прав власності. Механізм державного фінансового контролю слід розглядати із позиції інституційних засад як сукупність вхідних та вихідних параметрів. До вхідних параметрів відносимо ресурсне забезпечення, а саме: установи й організації, людський капітал, інформаційно-комунікаційні технології, наукові дослідження та економічний середовище. Вихідні параметри механізму державного фінансового контролю складаються із методології контролю та результатів контрольних заходів.

Незважаючи на постійні реформи системи державного фінансового контролю в Україні, можна стверджувати, що інституційні засади означеної системи закладено, про що свідчать норми вітчизняного законодавства, соціальні трансформації та ресурсне забезпечення механізму контролю. Для того, щоб ефективно реформувати систему державного фінансового контролю треба одночасно із модернізацією інституційних засад забезпечити підвищення дотримання фінансової дисципліни в державному та приватному секторах економіки. При цьому, слід врахувати, що інституційна структура може як сприяти економічному розвитку (система довічного найму в Японії), так і чинити опір йому (партійно-ідеологічна спрямованість економіки СРСР). Важливою умовою подальшого розвитку державного фінансового контролю в контексті його інституалізації та становлення державно-приватних відносин в Україні є зворотна реакція бізнесу, який може через неформальні норми надати сигнал необхідності змін у формальних та забезпечити зміцнення національної економіки.

Список використаних джерел

1. Мазаракі А. А., Волосович С.В. Домінанти інституційної модернізації фінансової системи України. *Вісник КНТЕУ*. 2016. № 1. С. 5-23.

2. Норт Д. *Институты, институциональные изменения и функционирование экономики ; пер. с англ. А. Нестеренко*. Москва : Фонд экономической книги «Начала», 1997. 180 с.

3. Чугунов І. Я., Лисяк Л.В. Бюджетна система в інституційному середовищі суспільства. *Фінанси України*. 2009. № 11. С. 3-11.

4. Амосов О. Ю., Гавкалова Н.Л. Симбіоз інституційних засад та архетипіки публічного управління. *Публічне урядування*. 2016. № 2. С. 15-22.

5. Бережний Я. В. Інституційні засади державної економічної політики *Ефективна економіка*. 2011. № 9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=681 (дата звернення 16.08.2017).

6. Пустовійт Р. Ф. Інституціональні засади зміни економічної парадигми на сучасному етапі. *Фінансовий простір*. 2012. № 3 (7). С. 18-25.

7. Мельник Ю. О. Правові засади податкового планування міжнародних корпорацій. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2017. № 5. С. 148-161.

8. Яременко В. Г., Яременко О.Л. Економічні та інституційні засади організації взаємовідносин між фіскальною і грошовою системами. *Вчені записки Харківського гуманітарного університету «Нар. укр. акад.»*. 2011. Т. 17. С. 358-373.

9. Гавкалова Н. Л., Амосов О.Ю. Інституційні основи державного управління. Державна служба та державна політика: проблеми та перспективи : Міжнародна науково-практична конференція (Київ, 27 травня 2016 р.). Київ : НАДУ, 2016. С. 194-198.

10. Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions : Resolution adopted by the General Assembly no. A/RES/66/209 on 22 December 2011 / United Nations. [New York, 2012]. URL: https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N11/471/36/PDF/N1147136.pdf?OpenElement (дата звернення 7.12.2017).

11. Wetzel, D. *Improving Governance Is Key to Ensuring Equitable Growth in Developing Countries*. The 2017 World Development Report: Governance and the Law. Washington, the World Bank, 2017. URL: http://www.worldbank.org/en/news/press-release/20 17/01/30/improving-governance-is-key-to-ensuring-equitable-growth-in-develo ping-countries (дата звернення 7.12.2017).

12. Бардаш С. В., Баранюк Ю.Р. Поняття і склад публічних фінансів як об'єкта державного фінансового аудита. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 6 (1). С. 34-37.

13. Пасічний М. Д. Інституційні засади розвитку фінансового регулювання економіки. *Економічний вісник університету*. 2015. Вип. 27(1). С. 137-144.

14. Институциональная архитектоника и динамика экономических преобразований : монография ; под ред. А. А. Гриценка. Харьков : Форт, 2008. 928 с.

15. Бардаш С. В., Баранюк Ю. Р. Трансформація теоретичних основ та практики державного фінансового аудиту. *Економічний дискурс*. 2016. № 3. С. 26-36.

16. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія. Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.

17. Measuring knowledge in the world's economies : Knowledge Assessment Methodology and Knowledge Economy Index / The World Bank Institute. – [Washington]. URL: http://web.worldbank.org/archive/website010 30/WEB/IMAGES/KAM_V4.PDF (дата звернення 7.12.2017).

18. Лігоненко Л. О. Оцінка інноваційності економіки України в міждержавних рейтингах. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2012. № 3. С. 5-22.

19. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р. URL: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131511 .

20. Барановська В. Г., Баранюк Ю.Р. Розвиток зовнішнього незалежного контролю державних фінансів в Україні. *Молодіжний економічний дайджест*. 2015. № 2-3. С. 187-192.

Статтю отримано: 15.10.2017 / Рецензування 14.11.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Yurii Baraniuk
Ph.D. student, Department of Finance, Chairman of the Scientific Society of Students,
PhD Students, Doctoral Students and Young Scientists
Kyiv National University of Trade and Economics
Kyiv, Ukraine
E-mail: baraniukyurii@gmail.com

INSTITUTIONAL FRAMEWORK OF STATE FINANCIAL CONTROL

Abstract

Introduction. *Institualization of state financial control system in the terms of market transformation requires punctual and effective reforms that can increase the efficiency of its functioning and improve public administration. Efficiency of public financial control depends on the level of development of formal and social restraints. To determine the impact of these regulations within the institutional foundations of the state financial control the consideration and control mechanism that ensures the functioning of the institution should be considered.*

Methods*. The dialectical method, instruments of system analysis of financial and economic processes, methods of comparative analysis, abstraction, algebra and geometric methods, evaluation and generalization were used in the study.*

Results. *Institutional line of modern economic science has the ability to overcome the problems of economic theory that are determined by the misbalance in the economy. The institutional system of the state financial control is based on the*

certain standards that are considered to be after-effects of previous traditions in society or adopted from other countries. The principles of state financial control are examined through the prism of law-makers, holders of rights and obligations and the mechanism of control. Is has been found that there is interdependence between formal and social restraints and a mechanism of control. The author of the article suggests that the institutional foundations of the system of state financial control in Ukraine have been created. The formulated rules of domestic law, social transformation and resource provision of control mechanism prove this statement.

Discussion. *In order to effectively reform the system of state financial control in Ukraine it necessary to simultaneously modernize the institutional foundations and to ensure the following the financial discipline. In this case, an important condition for the further development of state financial control in the context of its institualization and the establishment of public and private relationships is an inverse business reaction (a signal of necessary changes in formal with the help of informal norms and ensure the strengthening of the national economy).*

Keywords*: state financial control, institutional framework, formal restraints, social restraints, resource.*

References

1. Mazaraki, A. A., & Volosovych, S.V. (2016). Dominanty instytutsiinoi modernizatsii finansovoi systemy Ukrainy [Dominants of institutional modernization of the financial system of Ukraine]. *Visnyk KNTEU*, 1, 5-23. (in Ukr.)
2. Nort, D. (1997). Instituty, institucional'nye izmenenija i funkcionirovanie jekonomiki (Transl. A. Nesterenko). Moskow : Fond эkonomycheskoi knyhy «Nachala». (in Rus.)
3. Chuhunov, I. Ya., & Lysiak, L.V. (2009). Biudzhetna systema v instytutsiinomu seredovyshchi suspilstva [Budget system in the institutional environment of society]. *Finansy Ukrainy, 11,* 3-11. (in Ukr.)
4. Amosov, O. Yu., & Havkalova, N.L. (2016). Symbioz instytutsiinykh zasad ta arkhetypiky publichnoho upravlinnia [Symbiosis of institutional foundations and archetypics of public administration]. *Publichne uriaduvannia, 2,* 15-22. (in Ukr.)
5. Berezhnyi, Ya. V. (2011). Instytutsiini zasady derzhavnoi ekonomichnoi polityky [Institutional framework of state economic policy]. *Efektyvna ekonomika*, 9. Retrivied from http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=681 (in Ukr.)
6. Pustoviit, R. F. (2012). Instytutsionalni zasady zminy ekonomichnoi paradyhmy na suchasnomu etapi [Institutional bases of the economic paradigm change at the present stage]. *Finansovyi prostir, 3 (7),* 18-25. (in Ukr.)
7. Melnyk, Yu. O. (2017). Pravovi zasady podatkovoho planuvannia mizhnarodnykh korporatsii [Legal basis of tax planning for international corporations]. *Zovnishnia torhivlia: ekonomika, finansy, pravo,* 5, 148-161. (in Ukr.)
8. Iaremenko, V. H., & Yaremenko, O.L. (2011). Ekonomichni ta instytutsiini zasady orhanizatsii vzaiemovidnosyn mizh fiskalnoiu i hroshovoiu systemamy [Economic and institutional framework for the organization of the relationship between fiscal and monetary systems]. *Vcheni zapysky Kharkivskoho humanitarnoho universytetu «Nar. ukr. akad.»*, *17,* 358-373. (in Ukr.)
9. Havkalova, N. L., Amosov, O.Iu. (May 27, 2016). *Instytutsiini osnovy derzhavnoho upravlinnia* [Institutional basis of public administration]. Paper presented at the meeting of NADU, Kyiv (in Ukr.)
10. Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions : Resolution adopted by the General Assembly no. A/RES/66/209 on 22 December 2011 / United Nations, New York (2012). Retrivied from https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N11/471/36/PDF/N1147136.pdf?OpenElement
11. Wetzel, D. Improving Governance Is Key to Ensuring Equitable Growth in Developing Countries. The 2017 World Development Report: Governance and the Law. Washington, the World Bank, 2017. Retrivied from http://www.worldbank.org/en/news/press-release/20 17/01/30/improving-governance-is-key-to-ensuring-equitable-growth-in-develo ping-countries
12. Bardash, S. V., & Baraniuk, Yu.R. (2016). Poniattia i sklad publichnykh finansiv yak obiekta derzhavnoho finansovoho audyta [The concept and composition of public finance as an object of state financial audit]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriia : Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo, 6 (1),* 34-37. (in Ukr.)
13. Pasichnyi, M. D. (2015). Instytutsiini zasady rozvytku finansovoho rehuliuvannia ekonomiky [Institutional bases of development of financial regulation of economy]. *Ekonomichnyi visnyk universytetu, 27(1),* 137-144. (in Ukr.)
14. Hrytsenko, A. A. (Ed.) (2008). Ynstytutsyonalnaia arkhytektonyka y dynamyka эkonomycheskykh preobrazovanyi [Institutional architecture and dynamics of economic transformations]. Kharkov : Fort. (in Ukr.)
15. Bardash, S. V., & Baraniuk, Yu. R. (2016). Transformatsiia teoretychnykh osnov ta praktyky derzhavnoho finansovoho audytu [Transformation of theoretical bases and practice of state financial audit]. *Ekonomichnyi dyskurs*,

3, 26-36.

16. Slobodianyk, Yu. B. (2014). *Formuvannia systemy derzhavnoho audytu v Ukraini* [Formation of the state audit system in Ukraine]. Sumy : FOP Natalukha A. S. (in Ukr.)

17. *Measuring knowledge in the worlds economies : Knowledge Assessment Methodology and Knowledge Economy Index.* The World Bank Institute, Washington. Retrivied from http://web.worldbank.org/archive/website01030/WEB/IMAGES/KAM_V4.PDF.

18. Lihonenko, L. O. (2012). Otsinka innovatsiinosti ekonomiky Ukrainy v mizhderzhavnykh reitynhakh [Evaluation of innovation in the Ukrainian economy in interstate ratings]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu, 3,* 5-22. (in Ukr.)

19. Pro skhvalennia Stratehii reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy na 2017-2020 roky: rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 8 liutoho 2017 r. № 142-r. Retrivied from http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131511 (in Ukr.)

20. Baranovska, V. H., & Baraniuk, Yu.R. (2015). Rozvytok zovnishnoho nezalezhnoho kontroliu derzhavnykh finansiv v Ukraini [Development of external independent control of public finances in Ukraine]. *Molodizhnyi ekonomichnyi daidzhest, 2-3,* 187-192. (in Ukr.)

Received: 09.15.2017 / Review 11.14.2017 / Accepted 12.14.2017

УДК 657.37:658.012.12
JEL Classification M480

Куцик Петро
к.е.н., професор, ректор
Львівський торговельно-економічний університет
Львів, Україна
E-mail: kutsykpetro@gmail.com

АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ У СИСТЕМІ ДІАГНОСТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація

Вступ. *У сучасних економічних умовах подання звітності розглядається як процес формального дотримання вимог законодавства. Більшість корпорацій не надають додаткову звітність і це позитивно не впливає на результати їхньої діяльність та відрізняє їх від корпорацій, що надають таку звітність. Тому порівняння результатів діяльності досліджуваних підприємств зумовлює актуальність даного дослідження.*

Методи. *У процесі дослідження використовувались методи математико-статистичного аналізу показників інтегрованої та (або) фінансової і нефінансової звітності, серед яких основне місце посідають методи дискримінантного аналізу.*

Результати. *Дослідженням здійснено порівняння результатів фінансової діяльності корпорацій, що надають додаткову звітність або інтегровану, та тих, що не надають її. Здійснено порівняння середніх значень основних показників діяльності досліджуваних підприємств на основі критерію Стьюдента.*

Перспективи. *В результаті проведеного дослідження виявлено, що з метою побудови моделі класифікації даних корпорацій за ознакою наявності інтегрованої (чи додаткової) звітності потрібно застосовувати саме дискримінантний аналіз, який полягає в знаходженні для кожної групи класифікації значень дискримінантної функції, що дозволяє визначити фінансовий стан підприємства, скориставшись значеннями найінформативніших показників його діяльності, що об'єднуються в інтегральний критерій. Розробка єдиної моделі інтегрованої звітності підприємств з урахуванням національних особливостей, оскільки вона надає комплексний огляд стратегії, системи управління, ризиків впливу на генерування вартості та зростання потенціалу стійкого розвитку компанії.*

Ключові слова: *інтегрована звітність, підприємство, дискримінантний аналіз, фінансова звітність, дискримінантна функція.*

Вступ.

Порівняльний аналіз діяльності підприємств, що надають додаткову звітність (або інтегровану), з тими, що її не надають, показує явну перевагу перших за результатами їх роботи. Однак істотною особливістю аналізу виробничих станів підприємств є багатовимірність цих станів. Тому найбільш дієвими методами аналізу господарської діяльності корпорацій (підприємств), які описуються великою кількістю характеристик, є методи багатовимірного статистичного аналізу [8].

Одним з найчастіше використовуваних методів фінансового аналізу та прогнозування ефективності діяльності підприємств є дискримінантний аналіз. Цей метод дає змогу проводити

класифікацію об'єктів на основі сукупності значень вибраних показників і формувати правило віднесення досліджуваних об'єктів до однієї з груп класифікації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Використання дискримінантного аналізу для оцінки фінансового стану підприємств розглядалось у роботах таких зарубіжних і вітчизняних дослідників, таких як: Е. Альтман [1], В. Бівер [2], Р. Тафлер [3], О. Терещенко [6, 7], О. Черняк [10], А. Матвійчук [5] та ін. Проте, вважаємо, що дане питання в сучасних умовах розвитку національних суб'єктів бізнесу потребує подальших досліджень, оскільки відсутня єдина позиція щодо переваг та недоліків використання даного виду аналізу при оцінюванні показників інтегрованої звітності та необхідності їх адаптації до національних особливостей інституційного середовища.

Мета.

Метою дослідження є побудова моделі дискримінантного аналізу, яка дає змогу класифікації корпорацій (підприємств) за наявністю додаткової нефінансової звітності (яка може бути окремою чи складовою інтегрованої) та прогнозування можливості переходу окремих підприємств до її подання.

Методологія дослідження.

У процесі дослідження використовувались методи математико-статистичного аналізу показників інтегрованої та (або) фінансової і нефінансової звітності, основою дослідження є дискримінантний аналіз.

Результати.

Порівняння результатів діяльності підприємств, що надають додаткову (нефінансову) звітність, та тих, що не подають її, проводилось на підставі як абсолютних показників результатів фінансової діяльності станом на кінець відповідного року (змінні x_1 – x_{12}), так і показників звітності, віднесених до суми активів x_1 (змінні z_2 – z_{12}, $z_i = x_i/x_1$), відносних. Статистичний аналіз даних проведений засобами пакету прикладних програм STATISTICA 8.0 компанії StatSoft [9]. Показники результатів фінансової діяльності підприємств станом на кінець відповідного року наведено в табл. 1.

Для порівняння середніх значень нормально розподілених ознак у двох групах використовувався критерій Стьюдента, статистика *t* якого обчислюється за формулою:

$$t = \frac{\bar{x}_1 - \bar{x}_2}{s\sqrt{1/n_1 + 1/n_2}}, \qquad (1)$$

де: n_1, n_2 – *кількість спостережень в порівнюваних групах відповідно*, $\bar{x}_1$, $\bar{x}_2$ – *середні значення досліджуваної ознаки*, а s_1^2, s_2^2 – *незміщені оцінки її дисперсії*. При цьому величина:

$$s^2 = \frac{(n_1 - 1)s_1^2 + (n_2 - 1)s_2^2}{n_1 + n_2 - 2}, \qquad (2)$$

слугує незміщеною оцінкою дисперсії ознаки.

Статистика *t* має розподіл Стьюдента з $df = n_1 + n_2 - 2$ ступенями вільності. Альтернативна гіпотеза (про відмінність середніх значень досліджуваної ознаки у порівнюваних групах) приймалась, якщо *p*-рівень відповідної статистики був меншим, ніж 0,05. Результати порівняння досліджуваних показників наведено в табл. 2.

Таблиця 1

Основні показники інтегрованої та (або) фінансової звітності досліджуваних підприємств

Назва компанії	Наявність додаткової звітності	Рік	Сума активів, x_1	Сума оборотних активів, x_2	Сума необоротних активів, x_3	Грошові кошти та їх еквіваленти й поточні фінансові інвестиції, x_4	Власний капітал, x_5	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) , x_6	Чистий дохід від реалізації продукції, x_7	Інші операційні доходи, x_8	Фінансовий результат від операційної діяльності, x_9	Чистий прибуток, x_{10}	Надходження грошових коштів від операційної діяльності, x_{11}	Витрачання грошових коштів від операційної діяльності, x_{12}
ПАТ "Івано-Франківський арматурний завод"	0	2013	325846	210084	115762	95	-18790	-49185	58414	39978	-184	-19156	70409	171159
	0	2014	300619	192084	108535	3772	-62889	-93284	86549	55464	-27203	-44099	80452	66341
	0	2015	336456	155814	180642	287	-149561	-263015	23053	58016	-105701	-168781	28123	30257
ПАТ "Інститут транспорту нафти"	1	2013	25338	17494	7844	1413	7116	929	35324	9351	1772	461	43966	48744
	1	2014	24001	15460	8541	5484	7554	1367	48769	15133	2165	562	65650	70127
	1	2015	21982	11921	10061	786	7972	1785	74154	17307	3886	573	76265	86310
ПАТ "ІСКРА"	0	2013	481612	282111	199501	3116	108174	99403	329617	18527	29617	2895	369835	320352
	0	2014	506188	322701	183487	31553	-90571	-99342	335565	79362	-165906	-199445	412597	317491
	0	2015	662615	495734	166881	32629	-240388	-249159	523538	300689	-92508	-150253	493303	397225
ПАТ "Карлсберг Україна"	1	2013	3972005	1933713	2038292	1335583	3245231	2072948	3475174	57185	744287	621148	4954828	5315532
	1	2014	4064795	2045454	2019341	1243965	3089091	1885751	3463868	63798	587557	845844	5322360	6065568
	1	2015	4972260	3039959	1932301	2174306	3697834	2467415	4580156	43761	639687	925697	6817934	7165920
ПАТ "Концерн Галнафтогаз"	1	2013	6503665	901019	5602646	45444	3330983	1290055	494902	634909	226397	403809	1820847	1494904
	1	2014	8148193	1456154	6692039	122921	2478159	413184	1312040	30699	587128	-885199	2125933	1692241
	1	2015	11186379	4327408	6858971	1029749	2532083	488225	5448821	126989	2382690	77233	7117309	5807800
ПАТ "КПМГ Аудит"	0	2013	31812	27163	4649	13346	620	462	103013	1047	2960	300	110282	100814
	0	2014	42990	38400	4590	4178	871	713	95432	1367	3390	143	113044	123258
	0	2015	71680	55738	15942	17457	8188	8018	120497	2128	7874	7464	163177	152931
ПАТ "Львівобленерго"	0	2013	3921794	152687	3769107	14247	3239457	69918	2221065	88819	-109688	-136171	2808587	2575697
	0	2014	3966208	144757	3821451	7516	3163113	10541	2432340	104459	-126510	-145463	3168364	2982305
	0	2015	3860314	211715	3648599	4687	3112843	-24393	3176237	145121	-28001	-24147	4111396	3974493
ПАТ "Новокраматорський машинобудівний завод"	0	2013	4289502	2555908	1733239	1155188	3728030	1009414	2675465	48826	224106	226543	2731273	2742849
	0	2014	5181076	3941134	2239939	1509880	4189248	1254977	2574823	480449	-53953	353506	2944211	3266540
	0	2015	5488419	3315548	2172871	1895217	4916527	1846332	2965133	636696	890913	952424	3446954	3734981
ПАТ "ОТІС"	0	2013	433184	290355	142829	119341	319316	170876	570444	18138	62233	56006	680587	659854
	0	2014	467687	327482	140205	142465	292247	144004	601959	43943	28762	63043	783112	724492
	0	2015	478306	344590	133716	70544	296407	145302	731661	52437	-1546	6662	852198	932830

Продовження табл. 1

ПАТ "Прикарпаттяобленерго"	0	2013	1374084	85247	1288837	2548	1236388	322084	1027164	10870	108988	93242	1262953	1175714
	0	2014	1571961	126222	1445739	2562	1280192	368224	1134137	8119	4481	36106	1389181	1266469
	0	2015	1645328	105763	1539565	2448	1394637	484297	1397653	10587	143559	107953	1701909	1670247
ПАТ "Рівнеазот"	1	2013	5038462	4158664	879638	400115	-1159498	-1567473	2374317	929669	-881464	-895127	7587700	7458925
	1	2014	6838128	5431481	1406647	838833	-13309977	-15151970	2751505	188614	-11077226	-11590543	1459924	11590543
	1	2015	9030673	7350268	1680405	14920	-24253450	-26023996	3920113	157946	-10042026	-10834046	12939693	583035
ПАТ "СКМ"	1	2013	39123265	1842123	37281142	80452	32134962	32131212	115	91940	-206038	3756890	91524	315248
	1	2014	40008570	1230463	38778107	308434	31296328	31292578	154	54424	-333943	-835971	18582	362870
	1	2015	41696569	2894858	38801711	79400	30480094	30476344	119	109612	-360480	-815558	39525	423855
ПАТ "Укргазвидобування"	0	2013	35734541	3884911	31849630	149000	27985324	5010363	8924632	164938	1309185	174410	995780	846780
	0	2014	54162763	4138275	50024488	236158	43298252	4731237	9695686	385997	316368	-228063	4041176	3805018
	0	2015	54865383	4614664	50250719	538787	42304600	4058803	21864708	192331	1634244	-242065	4775163	4609476
ПАТ "Укртелеком"	1	2013	8837123	1539434	6737618	561813	5225803	-2968696	6446833	45933	554246	138860	7196463	5773854
	1	2014	7217453	1527928	5158637	69342	3882050	-6440084	6493010	127644	774424	382372	7064572	5451631
	1	2015	12062877	1632136	9312347	143965	8374473	-5640688	6394757	45398	1158158	600170	7718366	5452285
ПАТ "Оболонь"	1	2013	3661749	1494274	2167475	224970	1323165	1249264	3877633	526399	370986	195309	5175202	4710098
	1	2014	3171190	1336087	1835103	182162	468919	398720	3189907	442476	173634	-575051	4173540	4579672
	1	2015	3209343	1482550	1726793	43198	33330	-37931	3641996	474740	342761	-400102	4382420	3962812

Таблиця 2

Результати порівняння середніх значень основних показників діяльності досліджуваних підприємств[1]

Змінна	Підприємства (корпорації), що надають додаткову звітність		Підприємства (корпорації), що не надають додаткову звітність		Статистика t	df	p	Статистика F	p
	$\bar{x}$	σ	$\bar{x}$	σ					
x_1	10419715,24	12930493,26	7508348,67	16148887,70	-0,66	43	0,512	1,56	0,319
x_2	**2174707,05**	**1833047,70**	**1084128,63**	**1606195,53**	**-2,13**	**43**	**0,039**	**1,30**	**0,538**
x_3	8139793,29	12880901,11	6465871,79	14890625,54	-0,40	43	0,691	1,34	0,516
x_4	424155,00	581251,39	248209,21	516599,25	-1,08	43	0,288	1,27	0,582
x_5	4423439,14	13169772,09	5846343,13	12715249,87	0,37	43	0,714	1,07	0,864
x_6	*2206616,14*	*13869614,21*	*789857,92*	*1556260,04*	*-0,50*	*43*	*0,621*	*79,43*	*0,000*
x_7	*2763031,76*	*2324455,21*	*2652866,04*	*4811185,71*	*-0,10*	*43*	*0,924*	*4,28*	*0,002*
x_8	199710,81	250941,82	122846,17	166794,30	-1,22	43	0,228	2,26	0,061
x_9	*-683399,95*	*3351980,62*	*168978,33*	*454989,96*	*1,23*	*43*	*0,224*	*54,27*	*0,000*
x_{10}	*-899174,71*	*3570597,15*	*30127,25*	*243609,85*	*1,27*	*43*	*0,210*	*214,83*	*0,000*
x_{11}	**4104409,67**	**3577172,25**	**1563919,42**	**1519479,64**	**-3,17**	**43**	**0,003**	**5,54**	**0,000**
x_{12}	**3733903,52**	**3200247,09**	**1526982,21**	**1503645,21**	**-3,02**	**43**	**0,004**	**4,53**	**0,001**
z_2	0,41	0,26	0,45	0,32	0,52	43	0,604	1,47	0,390
z_3	0,58	0,25	0,55	0,31	-0,31	43	0,756	1,52	0,350
z_4	0,09	0,13	0,11	0,14	0,35	43	0,730	1,23	0,645
z_5	*0,20*	*0,89*	*0,46*	*0,46*	*1,26*	*43*	*0,213*	*3,69*	*0,003*
z_6	*-0,11*	*0,92*	*0,06*	*0,27*	*0,88*	*43*	*0,385*	*11,58*	*0,000*
z_7	0,80	0,78	0,86	0,72	0,28	43	0,780	1,16	0,721
z_8	*0,13*	*0,22*	*0,08*	*0,10*	*-1,02*	*43*	*0,314*	*4,76*	*0,001*
z_9	*-0,06*	*0,45*	*0,00*	*0,12*	*0,66*	*43*	*0,510*	*13,79*	*0,000*
z_{10}	*-0,12*	*0,46*	*-0,02*	*0,16*	*1,00*	*43*	*0,325*	*8,56*	*0,000*
z_{11}	1,08	0,88	0,99	0,86	-0,36	43	0,722	1,05	0,906
z_{12}	1,10	1,01	0,97	0,84	-0,49	43	0,628	1,43	0,405

[1]*Примітка. Сформовано автором за результатами розрахунків.*

Як видно з табл. 2 досліджувані підприємства мають істотні відмінності за трьома абсолютними показниками (x_2 – сума оборотних активів, x_{11} – надходження грошових коштів від операційної діяльності і x_{12} – витрачання грошових коштів від операційної діяльності). За віднесеними до суми активів показниками z_i відмінностей середніх значень не спостерігається, однак відстежується статистично достовірна відмінність дисперсій віднесених до суми активів показників власного капіталу – z_5 (частка власних джерел формування активів), нерозподіленого прибутку /непокритого збитку (загальна рентабельність активів) – z_6, інших операційних доходів – z_8, фінансового результату від операційної діяльності (операційна рентабельність активів) – z_9, та чистого прибутку (рентабельність активів) – z_{10}.

Це дає підстави для застосування саме дискримінантного аналізу з метою побудови моделі класифікації даних корпорацій (підприємств) за ознакою наявності інтегрованої звітності, який полягає в знаходженні для кожної групи класифікації значень дискримінантної функції:

$$f_j = a_0 + \sum_{i=1}^{m} a_i \bar{x}_{ij}, \ (j = 0, 1) \tag{3}$$

де a_i *– коефіцієнт дискримінантної функції*, $\bar{x}_{ij}$ *– середнє значення і-ї ознаки в j-ій групі* [4].

Коефіцієнти a_i розраховуються за формулами:

$$a_i = \left(n-1\right)\sum_{k=1}^{m} b_{ik} \bar{x}_k \tag{4},$$

де b_{ik} – елемент матриці, оберненої до матриці

$$W_{ik} = \sum_{j=1}^{2}\sum_{h=1}^{n_j}\left(x_{ijh} - \bar{x}_{ij}\right)\left(x_{kjh} - \bar{x}_{kj}\right) \tag{5}$$

а константа

$$a_0 = -0{,}5\sum_{k=1}^{m} a_k \bar{x}_k \tag{6}.$$

Процедура класифікації ґрунтується на геометричній близькості *h*-го елемента до центроїдів виділених груп класифікації. Належність його до відповідної групи визначається на основі відстані Махаланобіса:

$$D_{jh}^2 = \left(n - p\right)\sum_{i=1}^{m}\sum_{k=1}^{m} b_{ik}\left(x_{ijh} - \bar{x}_{ij}\right)\left(x_{kjh} - \bar{x}_{kj}\right). \tag{7}$$

Дискримінантна функція максимізує різницю між групами і мінімізує дисперсію всередині груп. Критерієм оптимального поділу на групи є максимум відношення міжгрупової дисперсії до внутрігрупової.

Для оцінювання спроможності дискримінантних функцій розрізняти групи в багатовимірному факторному просторі використовують λ-статистику Вілкса $\lambda = \prod_{j=2}^{m} \frac{1}{1+\lambda_j}$ (8), де λ_j – власні значення матриці коваріацій. Близькість статистики Вілкса до нуля свідчить про високу розпізнавальну спроможність дискримінантних функцій.

Дискримінантний аналіз даних проводився у пакеті Statistica 8.0 методом покрокового включення змінних.

Результат покрокового вибору класифікаційних ознак наведено у табл. 3.

Таблиця 3

Результати вибору класифікаційних ознак дискримінантного аналізу досліджуваних підприємств[1]

Змінних у моделі: 7; Групуюча: ДЗ (2 гр.); λ-Вілкса: 0,50257 F (7,37) = 6,8885 p < 0,0001						
	λ-Вілкса	**λ-часткова**	***F*-вилучення**	***p*-рівень**	**Толерант-ність**	R^2
z_5	0,8215	0,6118	23,4772	0,0000	0,0745	0,9255
z_2	0,8060	0,6235	22,3418	0,0000	0,1231	0,8769
z_{12}	0,7173	0,7007	15,8072	0,0003	0,0615	0,9385
z_7	0,7294	0,6890	16,7035	0,0002	0,0641	0,9359
z_9	0,6818	0,7372	13,1925	0,0008	0,1326	0,8674
z_4	0,6282	0,8001	9,2464	0,0043	0,2595	0,7405
z_8	0,5366	0,9366	2,5032	0,1221	0,5404	0,4596

[1]*Примітка. Сформовано автором за результатами розрахунків.*

Класифікаційна матриця результатів дискримінантного аналізу наведена в табл. 4.

Таблиця 4

Класифікаційна матриця результатів дискримінантного аналізу досліджуваних підприємств[1]

Рядки: вихідна класифікація; Стовпці: ймовірна класифікація			
	% коректності	**G_1:0 – p=0,533**	**G_2:1 – p=0,467**
Гр. 1:0 – підприємства, що не подають додаткову нефінансову (або інтегровану) звітність	87,500	21	3
Гр. 2:1– підприємства, що подають додаткову нефінансову (або інтегровану) звітність	85,714	3	18
Разом	86,667	24	21

[1]*Примітка. Сформовано автором за результатами розрахунків.*

Аналіз табл. 3 дає підстави стверджувати, що найістотнішими ознаками, що відрізняють підприємства (корпорації), що надають додаткову (нефінансову) або інтегровану звітність, від підприємств, що такої звітності не надають є віднесені до суми активів суми власного капіталу – z_5, суми оборотних активів – z_2, витрачання грошових коштів від операційної діяльності – z_{12}, чистого доходу від реалізації продукції – z_7, фінансового результату від операційної діяльності – z_{10}, грошових коштів та їх еквівалентів і поточних фінансових інвестицій – z_4 та інших операційних доходів – z_8.

Значення центроїдів в канонічних координатах відповідно дорівнюють $f_0 = 0{,}91$ та $f_1 = -1{,}04$, а коефіцієнти дискримінантної функції, подані в табл. 5, дають можливість оцінити вплив вибраних змінних на віднесення підприємства (корпорації) до однієї чи іншої групи.

Таким чином, нами отримана дискримінантна функція:

$$Z = -4{,}15 + 8{,}33z_2 - 9{,}35z_4 + 4{,}65z_5 + 4{,}16z_7 - 2{,}96z_8 - 6{,}26z_9 - 3{,}39z_{12}, \quad (9)$$

яка дає змогу відносити об'єкти до відповідних груп класифікації. Межею класифікації виступає величина $\bar{f} = \frac{f_0 + f_1}{2} = -0{,}065$.

Таблиця 5

Коефіцієнти дискримінантної функції[1]

Змінна	Коефіцієнт функції
z_5	4,65316
z_2	8,43291
z_{12}	-3,39442
z_7	4,16174
z_9	-6,26341
z_4	-9,34779
z_8	-2,96077
C	-4,15190

[1]*Примітка. Сформовано автором за результатами розрахунків.*

Використавши показники діяльності досліджуваних підприємств за 2016 рік, отримуємо для них такі значення дискримінантної функції (табл. 6).

Таблиця 6

Значення дискримінантної функції для досліджуваних підприємств за показниками звітності 2016 року[1]

Назва підприємства	Значення дискримінантної функції
ПАТ "КПМГ Аудит"	-0,53399
ПАТ "Львівобленерго"	0,001065
ПАТ "ІСКРА"	1,928495
ПАТ "Івано-Франківський арматурний завод"	-2,70878
ПАТ "Прикарпаттяобленерго"	0,701736
ПАТ "Укргазвидобування"	2,863939
ПАТ "Новокраматорський машинобудівний завод"	4,146198
ПАТ "ОТІС"	1,218126
ПАТ "Концерн Галнафтогаз"	-0,92382
ПАТ "Оболонь"	-0,61926
ПАТ "Рівне азот"	-11,9057
ПАТ "Укртелеком"	-0,12955
ПАТ "Інститут транспорту нафти"	-1,38623
ПАТ "Карлсберг Україна"	-2,35632

[1]*Примітка. Сформовано автором за результатами розрахунків.*

Це означає, що всі підприємства, що мають додаткову нефінансову (або інтегровану) звітність класифіковані правильно (100% коректності). З корпорацій, що такої звітності не мають, лише ПАТ "КПМГ Аудит" та ПАТ "Івано-Франківський арматурний завод" класифіковані некоректно (75% коректності).

Імовірності віднесення вказаних корпорацій до відповідних груп класифікації за даними звітності 2016 року, розраховані в пакеті Statistica на основі відстані Махаланобіса, наведено в табл. 7.

Таблиця 7

Імовірності віднесення підприємств до відповідних груп класифікації[1]

Назва компанії	Імовірність віднесення підприємств до групи, що	
	не надають додаткової звітності	надають додаткову звітність
ПАТ "КПМГ Аудит"	0,227075	0,772925
ПАТ "Львівобленерго"	0,647794	0,352206
ПАТ "ІСКРА"	0,983040	0,016960
ПАТ "Івано-Франківський арматурний завод"	0,009300	0,990700
ПАТ "Прикарпаттяобленерго"	0,947929	0,052071
ПАТ "Укргазвидобування"	0,803686	0,196314
ПАТ "Новокраматорський машинобудівний завод"	0,999839	0,000161
ПАТ "ОТІС"	0,947928	0,052072
ПАТ "Концерн Галнафтогаз"	0,185292	0,814708
ПАТ "Оболонь"	0,381408	0,618592
ПАТ "Рівне азот"	0,000000	1,000000
ПАТ "Укртелеком"	0,321052	0,678948
ПАТ "Інститут транспорту нафти"	0,058467	0,941533
ПАТ "Карлсберг Україна"	0,006327	0,993673

[1]*Примітка. Сформовано автором за результатами розрахунків.*

Використання математико-статистичного аналізу показників інтегрованої та (або) фінансової звітності в контексті проведеного дослідження має наступні переваги:

– прийняття інформації звітності в якості бази знань забезпечує реальність отриманих результатів;

– доступність інформації для розрахунку індикаторів завдяки її відображенню в основних формах фінансової звітності;

– обрання в якості об'єкта дослідження великих підприємств підвищує достовірність діагнозів, отриманих від використання моделі;

– зручність у застосуванні, що забезпечує можливість постійного відстеження економічних змін і впливу управлінських рішень на фінансові результати та фінансовий стан підприємства;

– існує можливість використання як менеджментом і власниками підприємства, так і сторонніми зацікавленими користувачами (інвесторами).

Висновки і перспективи.

Результатом проведеного дослідження є дискримінантна функція класифікації підприємств, за наявністю додаткової нефінансової або інтегрованої звітності та прогнозування можливості переходу до її складання, що побудована на реальних інформаційних даних про діяльність підприємств. Функція дозволяє визначити фінансовий стан підприємства, скориставшись значеннями найінформативніших показників його діяльності, що об'єднуються в інтегральний критерій.

На сучасному етапі пріоритетним завданням є розробка єдиної моделі інтегрованої корпоративної звітності підприємств з урахуванням національних особливостей, оскільки вона надає комплексний огляд стратегії, системи управління, ризиків впливу на генерування вартості та зростання потенціалу стійкого розвитку компанії.

Основними шляхами впровадження інтегрованої звітності є: розробка єдиного стандарту розкриття фінансової і нефінансової інформації з урахуванням національних особливостей; уточнення структури інтегрованого обліку і форм управлінської звітності, які відображають нефінансову інформацію; визначення індикаторів сталого розвитку компанії для здійснення аналізу ефективності використання ресурсів; розробка процедур стратегічного аудиту інтегрованої звітності та дотримання принципів соціальної відповідальності підприємств; розробка форм нефінансової звітності у відповідності з вимогами міжнародних стандартів.

Список використаних джерел

1. Altman E. J. Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. *Journal of Finance*. 1968. 23, No. 4. P. 589–609.

2. Beaver W. H. Financial ratios as predictors of failure. *Journal of Accounting Research.* 1966. vol. 4. P. 71–102.

3. Taffler R. Forecasting company failure in the UK using discriminant analysis and financial ratio data. *Journal of the Royal Statistical Society*. 1982. № 145(3). P. 342–358.

4. Єріна А. М. Статистичне моделювання та прогнозування. Київ : КНЕУ, 2001. 170 с.

5. Матвійчук А. В. Дискримінантна модель оцінки ймовірності банкрутства. *Моделювання та інформаційні системи в економіці*. 2006. Вип. 74. С. 299–314.

6. Терещенко О. Антикризове управління на підприємстві: монографія. Київ : КНЕУ, 2004. 259 с.

7. Терещенко О. О. Фінансова санація та банкрутство підприємств. Київ : КНЕУ, 2003. 544 с.

8. Факторный, дискриминантный и кластерный анализ: Пер. с англ. / Дж.-О. Ким, Ч. У. Мьюллер, У. Р. Клекка и др.; под ред. И. С. Енюкова. Москва : Финансы и статистика, 1989. 215 с.

9. Халафян А.А. STATISTICA 6. Статистический анализ данных. 3-е изд. Москва : ООО "Бином-Пресс", 2007. 512 с.

10. Черняк О. І., Креківський В. О., Монаков В. О., Ящук Д. В. Виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та можливого його банкрутства. *Статистика України.* 2003. No 4. С. 87–94.

Статтю отримано: 01.10.2017 / Рецензування 01.11.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Petro Kutsyk
Ph.D. (in Economics), Professor, Rector
Lviv University of Trade and Economics
Lviv, Ukraine
E-mail: kutsykpetro@gmail.com

ANALYTICAL INTEGRATED INSTRUMENTATION IN THE DIAGNOSTIC SYSTEM OF THE ENTERPRISE

Abstract

Introduction. *In today's economic environment, reporting is considered as a process of formal compliance with the requirements of the law. Most corporations do not provide additional reporting and this negatively affects the results of their activities and significantly distinguishes them from corporations that provide such reporting. Therefore, comparing the research results of the enterprises in the article leads to the relevance of this study.*

Methods. *In the process of research, methods of mathematical and statistical analysis of the indicators of integrated and (or) financial reporting, among which the main place occupy the methods of discriminatory analysis.*

Results. *The article compares the results of financial reporting by corporations that provide additional reporting and those that do not provide it. Comparison of the average values of the main indicators of activity of the investigated enterprises on the basis of Student's criterion is compared. As a result of the study, it was found that in order to construct a model for the classification of these corporations on the basis of the availability of integrated reporting, it is necessary to apply a discriminant analysis, which is to find for each group the classification of the values of a discriminant function, which allows you to determine the financial condition of the enterprise, using the values of the most informative indicators of its activities , which are combined into an integral criterion.*

Discussion. *Developing a single model for integrated enterprise reporting taking into account national characteristics, as it provides a comprehensive overview of strategy, management system, risk exposure to cost generation and growth potential of sustainable development of the company.*

Keywords: *integrated reporting, enterprise, discriminant analysis, financial reporting, discriminatory function.*

References

1. Altman, E. J. (1968). Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. *Journal of Finance, 23 (4),* 589–609.
2. Beaver, W. H. (1966). Financial ratios as predictors of failure. *Journal of Accounting Research, 4,* 71–102.
3. Taffler R. (1982). Forecasting company failure in the UK using discriminant analysis and financial ratio data. *Journal of the Royal Statistical Society, 145(3),* 342–358.
4. Jerina, A. M. (2001). Statystychne modeljuvannja ta prognozuvannja: navch. posibnyk [Statistical simulation and forecasting: teaching. manual]. Kyiv : KNEU.
5. Matvijchuk, A. V. (2006). Dyskryminantna model' ocinky jmovirnosti bankrutstva [Discriminant model for assessing the probability of bankruptcy]. *Modeljuvannja ta informacijni systemy v ekonomici, 74,* 299–314.
6. Tereshhenko, O. (2004). *Antykryzove upravlinnja na pidpryjemstvi: monografija* [Anticrisis management at the enterprise: a monograph]. Kyiv : KNEU.
7. Tereshhenko, O. O. (2003). *Finansova sanacija ta bankrutstvo pidpryjemstv: navch. posibnyk* [Financial rehabilitation and bankruptcy of enterprises: training. manual]. Kyiv : KNEU.
8. Kym, Dzh.-O., M'juller, Ch. U., … Klekka, U. R. (1989). Faktornыj, dyskrymynantnыj y klasternыj analyz [Factorial, discriminant and cluster analysis]. Moskow : Fynansы y statystyka.
9. Halafjan, A. A. STATISTICA 6. Statisticheskij analiz dannyh. 3-e yzd. Uchebnyk [STATISTICA 6. Statistical analysis of data]. Moskow : OOO “Bynom-Press”.
10. Chernjak, O. I., Krekivs'kyj, V. O., Monakov, V. O., & Jashhuk, D. V. (2003). Vyjavlennja oznak neplatospromozhnosti pidpryjemstva ta mozhlyvogo jogo bankrutstva [Detection of signs of insolvency of an enterprise and its possible bankruptcy]. *Statystyka Ukrai'ny.* 4. 87–94.

Received: 10.01.2017 / Review 11.01.2017 / Accepted 12.14.2017

УДК 657.1
JEL Classification H 80

Ларікова Тетяна
к.е.н., доцент
кафедра обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
Київ, Україна
E-mail: larikovat2015@gmail.com

ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Анотація

Вступ. *Бюджетний облік в України перебуває на етапі активного реформування, що є логічним в умовах подальшого оновлення методологічної бази обліку та звітності в секторі загального державного управління. Основним завданням реформування є узагальнення достовірної і прозорої інформації про цільове використання бюджетних коштів, що відображається у формах фінансової звітності, зокрема, у Звіті про власний капітал.*

Методи. *Інформаційною базою емпіричних досліджень слугувала створена автором база даних, що включала фінансову звітність, зокрема, звіт про власний капітал розпорядників бюджетних коштів за 2017 рік. Стан нормативного регулювання складання Звіту про власний капітал розпорядників бюджетних коштів в Україні вивчався на базі інформаційного масиву, наданого порталом «Законодавство України» Верховної ради України. Методика дослідження базувалась на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включав критичний аналіз структури Звіту про власний капітал, кошториси підприємств розпорядників бюджетних коштів в Україні, а також аналіз нормативних документів українського законодавства.*

Результати. *В статті узагальнено сутність та складові власного капіталу розпорядників бюджетних коштів. Визначено зміст статей звіту про власний капітал, а саме: внесеного капіталу, капіталу у дооцінках, фінансового результату, капіталу у підприємствах та цільового фінансування. Окреслено особливості та порядок складання звіту про власний капітал.*

Перспективи. *В умовах подальшого реформування бюджетного обліку та звітності, розробки методологічної бази обліку та звітності в державному секторі, виникає необхідність подальшого вивчення особливостей складання форм фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів, зокрема звіту про власний капітал.*

Ключові слова*: власний капітал, внесений капітал, капітал у дооцінках, фінансовий результат, капіталу у підприємствах, цільове фінансування, звіт про власний капітал.*

Вступ.

Бюджетний облік в України перебуває на етапі активного реформування, що є логічним в умовах подальшого оновлення методологічної бази обліку та звітності в секторі загального державного управління. З огляду на це, постало питання про створення системного обліково-інформаційного забезпечення вітчизняної системи управління бюджетними коштами на основі загальновідомих міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IPSAS), підготовленими Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів. Основним завданням цих стандартів є формування достовірної і прозорої інформації про цільове використання бюджетних коштів. Переважна частина цієї інформації продукується системою бухгалтерського обліку та відображається у формах фінансової звітності.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» фінансова звітність складається з таких форм : Баланс (форма № 1-дс), Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс), Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс), Звіт про власний капітал (форма № 4-дс) та примітки до них (форма № 5-дс).

У лютому 2017 року Міністерством фінансів України розроблено Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28.02.2017 № 307, який регулює порядок складання

Балансу та Звіту про фінансові результати. Згодом, в кінці листопада 2017 року розроблено проект змін до Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі (чинні з 1 січня 2018 року), де визначений порядок заповнення Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал та приміток до них. Таким чином, вкрай необхідним є дослідження порядку заповнення річних форм фінансової звітності, зокрема Звіту про власний капітал.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Проблеми реформування бюджетного обліку та звітності досліджувались невеликою кількістю відомих вчених, а саме: Л.В. Гізатуліної, О.О. Дорошенко, І.К. Дрозд, Т.І. Єфіменко, О.О. Канцурова, Є.В. Калюги, І.О. Кондратюк, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, С.В. Свірко, А.І. Фаріон, Н.М. Хорунжак, О.О. Чечуліна, І.Ю. Чумакової та інших. Втім, у 2017 році відбулося повне оновлення законодавчої та нормативної бази регулювання бюджетного обліку та звітності, що потребують додаткового прикладного дослідження.

Мета.

Метою досліджень було визначення сутності та складових власного капіталу, окреслення особливостей відображення їх у Звіті про власний капітал (форма № 4-дс) розпорядниками бюджетних коштів.

Методологія дослідження.

У процесі дослідження використано методи теоретичного та практичного дослідження, системний підхід до вивчення особливостей порядку складання статей Звіту про власний капітал розпорядниками бюджетних коштів. Методика дослідження базувалась на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включав критичний аналіз структури Звіту про власний капітал, кошториси підприємств розпорядників бюджетних коштів в Україні, а також аналіз нормативних документів українського законодавства.

Результати.

Капітал є однією з фундаментальних економічних категорій, сутність якої наукова думка досліджує протягом багатьох століть. Історично капітал виступав такою економічною категорією, яку складно інтерпретувати. Практично кожна економічна теорія дає своє визначення поняттю «капітал», що породжує невизначеність у його трактуванні та суміжних з ним термінів і ще більше ускладнює процес його обліку [1, с. 18].

Поняття «капітал» асоціюється з поняттям «власність», оскільки у момент створення установи його стартовим капіталом виступає вартість майна. Тобто на цьому етапі, коли установа не має зовнішньої заборгованості, власний капітал відповідає вартості активів [7, с. 169].

В процесі господарської діяльності, виникнення заборгованості є нормальним процесом діяльності установи, в подальшому власний капітал передбачає вирахування із загальної суми активів суми зобов’язань. Тобто показує, яка частина ресурсів належить безпосередньо власнику, і за яку він несе відповідальність перед кредиторами.

Зважаючи на роль бюджетних установ у суспільстві, під власним капіталом бюджетних установ розуміють частину активів, що забезпечують функціонування та нормальний ритм роботи із здійснення основних функцій [6, с. 288]. Тому назва розділу Чисті активи», яка пропонується у Звіті про фінансовий стан за МСФЗДС 1, повністю відповідає його змісту.

Відповідно до МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» власний капітал є залишковою часткою в активах суб’єкта господарювання після вирахування всіх його зобов’язань [4].

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» власний капітал є частиною в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань [5].

Саме правовий статус та неприбутковість бюджетних установ зумовлюють те, що активи

бюджетних установ є засобом для досягнення визначеної ними мети, тобто покладених на них загальнодержавних, соціальних, політичних чи інших функції. Водночас активи, які безпосередньо не генерують надходжень грошових коштів, визначаються як такі, що мають «потенціал корисності».

Така особливість пов'язана із правовим статусом бюджетних установ, до яких згідно з Бюджетним кодексом України, відносяться органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету [2].

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» власний капітал включає такі складові, які наведено на рис.1.

Власний капітал
- внесений капітал
- капітал у дооцінках
- фінансовий результат
- капіталу у підприємствах
- резерви
- цільове фінансування

Рис.1. Структура власного капіталу розпорядників бюджетних коштів

Відповідно до п. 4 розд. І НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» Звіт про власний капітал (форма № 4-дс) складається в кінці року та відображає зміни у складі власного капіталу суб'єкта держсектору протягом звітного періоду [5].

У Звіті наводиться інформація про суми власного капіталу на початок і кінець звітного періоду; збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року в результаті зміни облікової політики, виправлення помилок та інших змін у порядку, передбаченому відповідними НП(С)БОДС; зміни у складі та сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника; збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, установленому відповідними НП(С)БОДС.

Фінансова звітність у державному секторі продукує інформацію про цільове використання бюджетних ресурсів. Фінансова звітність включає узагальнені і взаємопов'язані економічні показники поточного обліку, які характеризують результати діяльності бюджетної установи за звітний період.

Звітним періодом для складання квартальної фінансової звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного кварталу. Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є бюджетний період, що становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не буде визначено інший період у випадках, визначених законодавством.

Усі форми фінансової звітності взаємопов'язані. Підтвердженням цьому є те що, у Звіті про власний капітал відображається інформація, яка переноситься з Балансу (форма № 1-дс) та Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс).

Розкриття статей Звіту про власний капітал здійснюється відповідно до Змін Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 29 листопада 2017 року N 976) [3].

Протягом 2017 року щоквартально бюджетні установи складали та подавали дві форми фінансової звітності: Баланс (форма № 1-дс) і Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс).

Звіт про власний капітал відноситься до річних форм фінансової звітності. З огляду на це, у 2016 року бюджетні установи не складали цю форму Звіту, тому інформацію про залишки на початок року необхідно брати з балансу станом на 31 грудня 2016 р.

На рис. 2 визначено порівняльні показники в розрізі субрахунків власного капіталу станом на

кінець 2016 р. і на початок 2017 р.

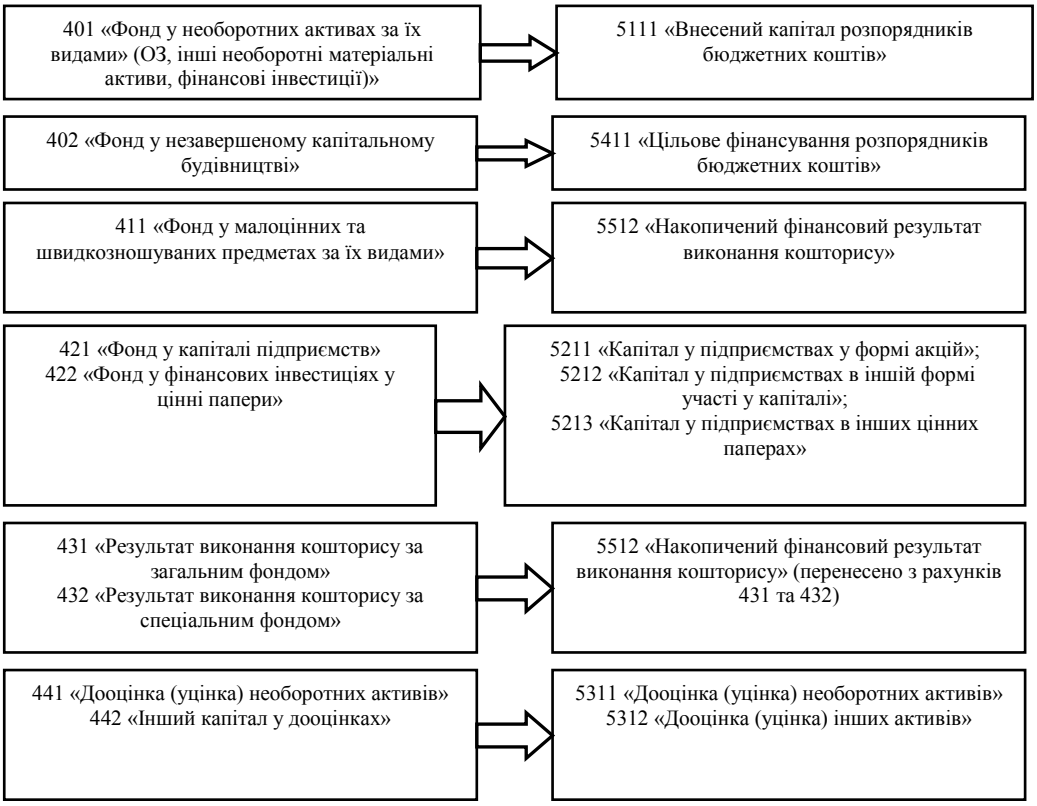

Рис. 2. Порівняльні показники в розрізі субрахунків власного капіталу

Як видно, для обліку власного капіталу призначено пасивні субрахунки класу 5 «Капітал та фінансовий результат» згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 № 1203 [8]. Субрахунки для обліку власного капіталу розпорядниками бюджетних коштів наведено на рис. 3.

Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 29.12.2015 № 1219:

- *на субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»* ведеться облік формування капіталу розпорядників бюджетних коштів. Збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету. Зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал;

- *рахунок 52 «Капітал у підприємствах»* призначено для обліку та узагальнення інформації про капітал у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій, часток (паїв);

- *рахунок 53 «Капітал у дооцінках»* призначено для обліку та узагальнення інформації про

суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством;

- *на субрахунку 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»* ведеться облік надходження коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру, а також витрачання таких коштів із визнанням відповідної суми доходів або включення до внесеного капіталу у частині введених в експлуатацію необоротних активів;

- *рахунок 55 «Фінансовий результат»* призначено для обліку й узагальнення інформації результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору [9].

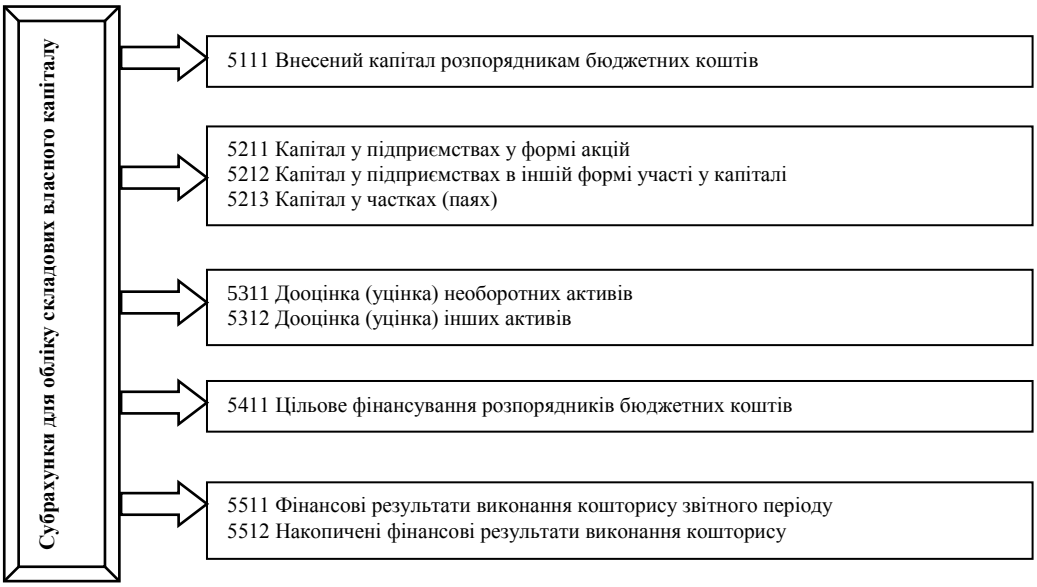

Рис. 3. Субрахунки для обліку власного капіталу розпорядниками бюджетних коштів

Звіт про власний капітал починаються з рядка 4000 «Залишок на початок року» та закінчується 4310 «Залишок на кінець звітного періоду», де відображаються суми власного капіталу на початок (нескоригований залишок) і кінець року. Оскільки Звіт за підсумками 2016 року не складався, код рядка 4000 (залишок на початок року) буде порожнім, а у рядку 4310 (залишок на кінець року) буде наведено розрахований показник за підсумками 2017 року.

Залишок на кінець року у Звіті про власний капітал відображатиметься у розрізі складових власного капіталу, тобто за залишками субрахунків, які наведені в табл. 1.

Суми у рядку 4000 мають відповідати даним рядків 1400–1495 розд. І «Власний капітал та фінансовий результат» пасиву форми № 1-дс «Баланс».

Також цей Звіт включає рядки коригувань, які відбулися у попередньому році, зокрема у рядках 4010, 4020 та 4030 відображаються суми коригувань, передбачені НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок». Результати змін облікових оцінок та виправлених помилок на початок року, відображаються у статті 4090 «Скоригований залишок на початок року». Порядок заповнення зазначених рядків наведено в табл. 2.

Таким чином, відображаються суми коригувань у розрізі: зміни облікової політики, виправлення помилок та інші зміни. Зокрема прикладом зміни облікової політики може бути спричинено переходом на нові принципи бухгалтерського обліку. А виправлення помилки може бути у зв'язку з виявленими помилками у попередніх звітних періодах. Якщо коригування пов'язані з

виправленням фінансового результаті, то інформація відображається тільки у графі 5, а якщо коригуванню підлягають інші складові власного капіталу, то відповідно зміни відображаються у графах 3-9.

Таблиця 1

Порядок заповнення складових Звіту про власний капітал

Стаття	Код рядка	Внесений капітал	Капітал у дооцінках	Фінансовий результат	Капітал у підприємства	Резерви	Цільове фінансування	Разом
Залишок на кінець року	4310	5111 Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів	5311 Дооцінка (уцінка) необоротних активів 5312 Дооцінка (уцінка) інших активів	5511 Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду 5512 Накопичені фінансові результати виконання кошторису	5211 Капітал у підприємствах у формі акцій 5212 Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі 5213 Капітал у частках (паях)	Розпорядниками бюджетних коштів не заповнюється	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111+5311 (5312)+ 5512 + (5211-5213) +5411

Таблиця 2

Порядок заповнення статей коригувань Звіту про власний капітал

Стаття	Код рядка	Інформація, яка відображається
Зміна облікової політики	4010	Відображаються суми коригувань, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 року за № 90/18828
Виправлення помилок	4020	
Інші зміни	4030	
Скоригований залишок на початок року	4090	Відображається залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань Алгебраїчна сума рядків 4000–4030 за всіма графами. У формі № 1-дс такі зміни відображаються в рядках активу та пасиву, в яких відбулися зміни

Решта рядків Звіту про власний капітал заповнюються за результатами діяльності 2017 року. Порядок заповнення рядків Звіту про власний капітал за 2017 рік наведено в табл. 3.

Зауважимо, інформація про дооцінки (уцінки) відображається у графі 4 за даними бухгалтерського обліку. Зокрема, у разі дооцінки – обороти за дебетом рахунків 10–12, 17 та кредитом субрахунку 5311 (крім дооцінки зносу), а у разі уцінки – обороти за дебетом субрахунку 8411 та кредитом рахунків 10–12, 17. Загальна сума дооцінки, а саме підсумок рядків 4100–4130 за графою 4 має відповідати значенню рядка 1410 «Капітал у дооцінках» розд. І пасиву форми № 1-дс.

Рядок 4200 «Профіцит/дефіцит за звітний період» переноситься значення фінансового результату з рядка 2390 «Дефіцит/профіцит за звітний період» форми № 2-дс, що також відображається у рядку 1420 розд. 1 пасиву форми № 1-дс за 2017 рік.

У рядках 4210 та 4220 відображається інформація у випадку збільшення та зменшення капіталу в підприємствах відповідно. Значення рядка 4220 за графою 6 має відповідати значенню статті 1430 «Капітал у підприємствах» Розділу І Пасиву форми №1-дс «Баланс» за графою 4.

Таблиця 3

Порядок заповнення рядків Звіту про власний капітал за 2017 рік

Стаття	Код рядка	Інформація, яка відображається
Дооцінка (уцінка) основних засобів	4100	Відображають інформацію про результати переоцінки у вигляді дооцінки (уцінки) основних засобів, незавершених капітальних інвестицій, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів. При цьому загальна сума дооцінки, а саме підсумок рядків 4100–4130 за графою 4 має відповідати значенню рядка 1410 «Капітал у дооцінках» розд. І пасиву форми № 1-дс
Дооцінка (уцінка) незавершених капітальних інвестицій	4110	
Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	4120	
Дооцінка (уцінка) довгострокових біологічних активів	4130	
Профіцит/дефіцит за звітний період	4200	Відображається сума профіциту або дефіциту за звітний період зі Звіту про фінансові результати. Тобто відображається різниця між рахунками класу 7 «Доходи» і класу 8 «Витрати»
Збільшення капіталу в підприємствах	4210	Дані про збільшення капіталу внаслідок операцій з отримання до сфери управління суб'єкта держсектору підприємств державного, комунального сектору економіки, збільшення розміру власного капіталу підприємств, які належать до сфери управління суб'єкта держсектору, та придбання фінансових інвестицій (кредитове сальдо субрахунків 5211–5213) Дані про зменшення капіталу підприємств внаслідок вилучення зі сфери управління суб'єкта держсектору підприємств державного, комунального секторів економіки, зменшення розміру власного капіталу підприємств, які належать до сфери управління суб'єкта держсектору, та вибуття фінансових інвестицій (дебетове сальдо субрахунків 5211–5213). Значення цих рядків за графою 6 має відповідати значенню рядка 1430 розд. І пасиву форми № 1-дс за графою 4
Зменшення капіталу в підприємствах	4220	
Інші зміни в капіталі	4290	Інші зміни у складі власного капіталу суб'єкта держсектору, не вказані у статтях 4010–4030, зокрема списання невідшкодованого збитку, безоплатного надходження активів (за справедливою вартістю)
Разом зміни в капіталі	4300	Інформація за кожною графою окремо, а саме сума, обчислена з урахуванням залишку на початок звітного періоду та змін протягом цього періоду
Залишок на кінець року	4310	Сума залишку, яка визначається, виходячи зі скоригованого залишку капіталу на початок року (ряд. 4090) і підсумків змін у капіталі (ряд. 4300). Дані в графах 3–9 наводяться у дужках або зі знаком "–", якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елементу власного капіталу

У рядку 4290 відображаються зміни, які не включені у попередні періоди, а сам списання невідшкодованого збитку, безоплатного надходження активів (за справедливою вартістю).

У статті 4300 «Разом змін у капіталі» наводиться підсумок змін у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у статтях 4100-4290.

Стаття 4310 «Залишок на кінець звітного періоду» визначається, виходячи з скоригованого залишку капіталу на початок року (рядок 4090) і підсумків змін у капіталі (рядок 4300).

Окреслений порядок складання Звіту про власний капітал дозволить правильно заповнити усі рядки цього Звіту, прояснить ситуацію щодо змін у власному капіталу, які відбулися протягом року з метою оцінки ефективності використання бюджетних ресурсів та оцінки забезпеченості бюджетної установи.

Висновки і перспективи.

Підводячи підсумки, визначено, що власний капітал є частиною в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань. Складовими власного капіталу є внесений капітал, капітал у дооцінках, фінансовий результат, капіталу у підприємствах, резерви, цільове фінансування. Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» Звіт про власний капітал (форма № 4-дс) складається в кінці року та відображає зміни у складі власного капіталу суб'єкта держсектору протягом звітного періоду.

На сьогоднішній день розроблено зміни до Порядку заповнення річних форм фінансової звітності в державному секторі від 9 листопада 2017 року N 976, які визначають порядок заповнення річних форм фінансової звітності, зокрема рядків Звіту про власний капітал (форма № 4-дс). Враховуючи недосконалість нормативно-правової бази, необхідно в подальшому продовжувати дослідження за цим напрямом.

Список використаних джерел

1. Бєлоусов М.О. Генезис категорії «капітал»: економічна та облікова інтерпретація. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1 (55). С. 18-26.

2. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. URL http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17 htm (дата звернення 24.10.2017).

3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі» № 976 від 29.11.2017 р. URL http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE31415.htm (дата звернення 15.09.2017).

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 «Подання фінансових звітів» URL http://195.78.68.18/minfin/document/81046/B4.pdf (дата звернення 17.09.2017).

5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» № 1541від 28.12.2009 р. URL http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10 htm (дата звернення 16.09.2017).

6. Михайлов, М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Київ : ЦУЛ, 2011.384 с.

7. Поддєрьогін, А.М. Фінансовий менеджмент. Київ : КНЕУ, 2001. 294 с.

8. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» № 1203 від 31.12.2013р. URL http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14 htm (дата звернення 20.11.2017).

9. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» № 1219 від 29.12.2015 р. URL http:// zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16 htm (дата звернення 27.11.2017).

10. Фінансова звітність бюджетних установ за 2017 рік: звітуємо за новими формами [Financial reporting of budget institutions for 2017: report on new forms]. *Інтерактивна бухгалтерія*. URL http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/114824

11. Звіт про власний капітал: складаємо вперше [Report on equity: make up for the first time]. Головбух : бюджет. №48 (290), грудень 2017. URL : https://ebudget.mcfr.ua/article.aspx?aid=612938&utm_source=https://www.budgetnyk.com.ua/&utm_medium=refer&utm_campaign=content_link (дата звернення 01.12.2017)

Статтю отримано: 20.09.2017 / Рецензування 18.10.2017 / Прийнято до друку: 14.12.2017

Tatiana Larikova
Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Accounting credit and budgetary institutions and economic analysis
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
Kyiv, Ukraine
E-mail: larikovat2015@gmail.com

SPECIAL ASPECTS OF EQUITY CAPITAL REPORT COMPILATION BY BUDGET FUNDS MANAGERS

Abstract

Introduction. *Budget accounting in Ukraine is at the stage of active reformation, which is logical in the context of public sector methodological basis of accounting and reporting further updating. The main task of reformation is the generalization of reliable information on the appropriate use of budget funds, which is reflected in the financial reporting forms.*

Methods. *The author created the data basis of original financial reports and reports on equity capital of budget funds managers during 2017 to provide the informative basis of empirical research studies. The data source on the condition of normative regulation of reports on equity capital of budget funds managers in Ukraine was the data basis of legislative acts of Verkhovna Rada of Ukraine. Research methodology is based on theoretical insights into the problem and scientific instrumentation that contained the critical content-analysis of financial reports on equity capital of budget funds managers in Ukraine, comparative analysis of normative documents of Ukrainian legislative acts and their generalization.*

Results. *The article summarizes the essence and components of budgetary funds managers equity. The content of the report on the equity is defined: paid-in capital, capital in surplus, financial result, capital in enterprises and target financing. The features and procedure for compiling the statement of equity are defined.*

Discussion. *In the context of the public sector accounting and reporting reformation and the development of its methodological basis, the further research of special features of financial reporting forms is required, in particular in the statement of equity.*

Keywords: *equity, contributed capital, capital in surplus, financial result, capital in enterprises, targeted financing, statement of equity.*

References

1. Bielousov, M.O. (2011). Henezys katehorii «kapital»: ekonomichna ta oblikova interpretatsiia [Genesis of the category "capital": economic and accounting interpretation]. *Visnyk ZhDTU, 1 (55),* 18-26. [in Ukr.]
2. Biudzhetnyi kodeks Ukrainy № 2456-VI vid 08.07.2010. Retrivied from http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17 htm. [in Ukr.]
3. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Zmin do Poriadku zapovnennia form finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori» № 976 vid 29.11.2017r. Retrivied from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE31415.htm. [in Ukr.]
4. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku dlia derzhavnoho sektoru 1 «Podannia finansovykh zvitiv» [IFRS 1]. Retrivied from http://195.78.68.18/minfin/document/81046/B4.pdf. [in Ukr.]
5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Natsionalnoho polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannia finansovoi zvitnosti» № 1541vid 28.12.2009 r. Retrivied from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10 htm. [in Ukr.]
6. Mykhailov, M. H. (2011). *Bukhhalterskyi oblik u biudzhetnykh ustanovakh*. Kyiv : TsUL. [in Ukr.]
7. Poddierohin, A.M. (2001). *Finansovyi menedzhment*. Kyiv : KNEU. [in Ukr.]
8. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori» № 1203 vid 31.12.2013r. Retrivied from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14 htm. [in Ukr.]
9. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Poriadok zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori» № 1219 vid 29.12.2015 r. Retrivied from http:// zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16 htm. [in Ukr.]
10. Finansova zvitnist biudzhetnykh ustanov za 2017 rik: zvituiemo za novymy formamy [Financial reporting of budget institutions for 2017: report on new forms]. Interaktyvna bukhhalteriia. Retrivied from http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/114824 [in Ukr.]
11. Zvit pro vlasnyi kapital: skladaiemo vpershe [Report on equity: make up for the first time]. *Holovbukh : biudzhet. №48 (290),* hruden 2017. Retrivied from https://ebudget.mcfr.ua/ article.aspx?aid=612938&utm_source=https://www.budgetnyk.com.ua/&utm_medium=refer&utm_campaign=content_link [in Ukr.]

Received: 09.20.2017 / Review 10.18.2017 / Accepted 12.14.2017

Відомості про авторів

Баранюк Юрій, аспірант кафедри фінансів, голова Наукового товариства студентів, аспірантів, докторантів та молодих вчених, Київський національний торговельно-економічний університет, Київ, Україна, **E-mail:** baraniukyurii@gmail.com
Бугай Надія, к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту, ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", Київ, Україна, **E-mail:** super.bsv2011@ukr.net
Бучко Наталія, здобувач кафедри бухгалтерського обліку, Львівський торговельно-економічний університет, Львів, Україна, **E-mail:** NataKutsenko@bigmir.net
Заросило Аркадій, старший викладач, кафедра обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», Київ, Україна, **E-mail**: z_arosylo@ukr.net
Коваль Лариса, к.е.н., головний бухгалтер, ТОВ «Трейд – Інвест», Львів, Україна, **E-mail:** larkov655@gmail.com
Кузьма Христина, аспірант, Львівський торговельно-економічний університет, Львів, Україна, **E-mail:** kuzma.xristina@gmail.com
Куцик Петро, к.е.н., професор, ректор, Львівський торговельно-економічний університет, Львів, Україна, **E-mail:** kutsykpetro@gmail.com
Ларікова Тетяна, к.е.н., доцент, кафедра обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, Україна, **E-mail**: larikovat2015@gmail.com
Озеран Алла, д.е.н., професор , кафедра обліку і оподаткування, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», Київ, Україна, **E-mail:** alla_ozeran@ukr.net
Пугаченко Ольга, к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту та оподаткування, Центральноукраїнський національний технічний університет, Кропивницький, Україна, **E-mail:** pugachenkoolga@gmail.com
Пушкар Михайло, д.е.н., професор, кафедра аудиту, ревізії та аналізу, Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, Україна, **E–mail:** mspushkar@gmail.com
Трачова Дар`я, к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Таврійський державний агротехнологічний університет, Мелітополь, Україна, **E-mail:** trachovad@gmail.com
Цятковська Олена, к.е.н., доцент, кафедра обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», Київ, Україна, **E-mail:** elena.tsyatkovska@i.ua
Чайка Тетяна, к.е.н., доцент, кафедра економічного аналізу та обліку, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», Харків, Україна, **E-mail:** chaykatata@gmail.com
Юрченко Тетяна, аспірант, кафедра обліку, контролю та оподаткування агробізнесу, Київський національній економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, Україна, **E-mail:** tatiankayurchenko@gmail.com

Information about the authors

Yurii Baraniuk, Ph.D. student, Department of Finance, Chairman of the Scientific Society of Students, PhD Students, Doctoral Students and Young Scientists, Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** baraniukyurii@gmail.com
Nadia Bugay, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, **E-mail**: super.bsv2011@ukr.net
Natalia Buchko, Researcher Department of Accounting, Lviv University of Trade and Economics, Lviv, Ukraine, **E-mail:** NataKutsenko@bigmir.net
Arkady Zarosylo, Senior Instructor of Department of Accounting credit and budgetary institutions and economic analysis, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, **E-mail**: z_arosylo@ukr.net
Larysa Koval, Ph.D. (in Economics), Chief accountant, LTD «Treid–Invest», Lviv, Ukraine, **E-mail:** larkov655@gmail.com
Khrystyna Kuzma, Postgraduate, Lviv University of Trade and Economics, Lviv, Ukraine, **E-mail:** kuzma.xristina@gmail.com
Petro Kutsyk, Ph.D. (in Economics), Professor, Rector, Lviv University of Trade and Economics, Lviv, Ukraine, **E-mail:** kutsykpetro@gmail.com
Tatiana Larikova, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Accounting credit and budgetary institutions and economic analysis, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, **E-mail**: larikovat2015@gmail.com
Alla Ozeran, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Accounting and taxation, Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** alla_ozeran@ukr.net
Olha Puhachenko, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Auditing and Taxation, Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine, **E-mail:** pugachenkoolga@gmail.com
Mykhailo Pushkar, Dr.Sc. (in Economics), Professor, Department of audit, control and analysis, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine, **E-mail:** mspushkar@gmail.com
Dariia Trachova, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Tavriya State Agrotechnological University, Melitopol, Ukraine, **E-mail**: trachovad@gmail.com
Olena Tsiatkovska, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Accounting Credit and Budget institutions and economic analysis, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** elena.tsyatkovska@i.ua
Tetiana Chaika, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Economic analysis and accounting, National Technical University «Kharkiv Polytechnic Institute», Kharkiv, Ukraine, **E-mail:** chaykatata@gmail.com
Tetiana Yurchenko, Postgraduate Student, Agroindustrial Sector Accounting, Analysis and Audit Department, Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** tatiankayurchenko@gmail.com

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 3-4. 2017

Issue 3-4. 2017

Підписано до друку 26.12.2017 р.
Формат 70х100 1/16. Гарнітура Arial.
Папір офсетний. Друк офсетний. Зам. 12/2017.
Умовн. друк. арк. 12,55. 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 12.26.2017.
Format 70x100 1/16. Type Arial.
Offset paper. Printing offset. Order. 12/2017.
Cond. print. sheets. 12,55. Copies 100.

Printed:
Tajp, joint small enterprise, Chernivetska St., 44b,
Ternopil, Ukraine, 46000,
tel. +38 0352 527500; +38 0352 522616