

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 1-2

2018

ІНСТИТУТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Міжнародний науковий журнал

Заснований у 2013 році
Виходить до 4 разів на рік

Випуск 1-2. 2018

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 Вченою радою ПДАТУ
(протокол № 11 від 31.05.2018 р.)*

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

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

Журнал індексується в міжнародних каталогах та наукометричних базах: Cosmos Impact Factor (IF - 4,006), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Eurasian Scientific Journal Index (ESJI), Journals Impact Factor (JIF) (IF - 1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF - 2,5), Index Copernicus (ICV 2016 – 55,33), MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), PIHЦ, ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), The Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

Адреса редакції:

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

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

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

© Тернопільський національний економічний університет,
Подільський державний аграрно-технічний університет,
ГО «Науковий клуб «СОФУС», 2018

© Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2018

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 1-2

2018

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 1-2. 2018

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)

Executive Editor:

Nataliia Semenyshena – Ph.D., Assoc.Prof. (Ukraine)

Associate Editor:

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

Managing Editor:

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

Editorial Board:

David Albrecht – Professor of Accounting (USA)

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

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

Aleksandra Gašior – Dr.hab. (Poland)

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

Boyan Durankev – 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 № 11 from 05.31.2018)*

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

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

The journal is indexed in international directories and scientometric databases: Cosmos Impact Factor (IF - 4,006), Directory of Indexing and Impact Factor (DIIF), Eurasian Scientific Journal Index (ESJI), Journals Impact Factor (JIF) (IF- 1.312), Google Scholar (h-i -2), The Global Impact Factor (GIF) (IF - 0,345), General Impact Factor (GIF), International Society for Research Activity (ISRAJIF), International Institute of Organized Research (I2OR) database, InfoBase Index (IF - 2,5), Index Copernicus (ICV 2016 – 55,33), MIAR (0,5), Polish Scholarly Bibliography (PSB), PIHL, ResearchBib, The Cite Factor, Turkish Education Index (TEI), The Electronic Journals Library (EZB), The General Impact Factor (GIF), The Journals Impact Factor (JIF), WorldCat, The WZB Berlin Social Science Center (WZB)

Editorial Office:

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

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

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

© Ternopil National Economic University,
State Agrarian and Engineering University in Podilya,
Scientific Club «SOPHUS», 2018

© The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances, 2018

З М І С Т

Теорії бухгалтерського обліку, розвиток під впливом економічних теорій та інституційних змін	
Лемішовська Олеся КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ РОЗВИТОК УЯВЛЕНЬ ТА ЕВОЛЮЦІЯ НАУКОВОЇ ДУМКИ	7-18
Островерха Рита ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ	19-31
Аналітичне забезпечення діяльності бізнесу	
Кругляк Ольга АНАЛІТИЧНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ НЕПРОДУКТИВНИХ ВИТРАТ В ТВАРИННИЦТВІ Звітність: національні особливості та міжнародний досвід	32-42
Костянтин Галак УЗАГАЛЬНЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ СОЦІАЛЬНО-ОРІЄНТОВАНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	43-51
Сокіл Олег КОНЦЕПЦІЯ БАЛАНСОВОГО МЕТОДУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	52-61
Міждисциплінарні дослідження	
Азарова Тетяна ОЦІНКА ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА НА БАЗІ КОНЦЕПЦІЇ VBM	62-69
Самойленко Інна СОЦІАЛЬНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕНЕРГЕТИЧНОЇ СФЕРИ КРАЇНИ	70-77
Ясишена Валентина, Головай Надія ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ ВИКЛАДАННЯ ОБЛІКОВИХ ДИСЦИПЛІН	78-87
Відомості про авторів	88-89

CONTENT

Accounting theories, the development influenced by economic theories and institutional changes	
Olesia Lemishovska CAPITAL AS A SUBJECT OF ACCOUNTING ACCOUNT: HISTORICAL DEVELOPMENT OF VIEWS AND EVOLUTION OF THE SCIENTIFIC OPINION	7-18
Rita Ostroverha PRIMARY DOCUMENTS IN ACCOUNTING: ESSENCE AND DIRECTIONS OF PERFECTION	19-31
Analytical maintenance of business activity	
Olga Kruglyak ANALYTICAL INTERPRETATION UNPRODUCTIVE COSTS FOR ANIMAL HUSBANDRY	32-42
Reporting: national characteristics and international experience	
Kostiantyn Galak GENERALIZATION OF THE INFORMATION ABOUT THE EXPENSES OF SOCIAL ORIENTED ACTIVITIES IN REPORTING OF COMMERCIAL OPERATION SUBJECT	43-51
Oleg Sokil THE BALANCE METHOD' CONCEPT OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF THE AGRICULTURAL ENTERPRISES' SUSTAINABLE DEVELOPMENT REPORTING	52-61
Interdisciplinary research	
Tetiana Azarova CRITERION OF THE COMPANY'S ECONOMIC SAFETY EVALUATION BASED ON THE VBM CONCEPT	62-69
Inna Samoylenko SOCIAL ASPECTS OF THE COUNTRY'S NATIONAL ENERGY SPHERE DEVELOPMENT	70-77
Valentyna Yasysheva, Nadiia Golovai PROBLEMS OF THE METHODOLOGY OF TEACHING THE ACCOUNTING DISCIPLINES	78-87
Information about the authors	88-89

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



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

УДК 657:41.1:330.14:005.21
JEL Classification M41, G32, N01

Лемішовська Олеся
к.е.н., доцент
кафедра обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»
Львів, Україна
E-mail: leslem@ukr.net

КАПІТАЛ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРИЧНИЙ РОЗВИТОК УЯВЛЕНЬ ТА ЕВОЛЮЦІЯ НАУКОВОЇ ДУМКИ

Анотація

Вступ. Ефективне і раціональне управління капіталом підприємства в економіках будь-якого типу неможливе без об'єктивної, всебічної і формалізованої обліково-звітної інформації. Ураховуючи, що в сучасному обліку існують чисельні невирішені проблеми стосовно об'єктивного виразу вартості капіталу та його репрезентації у фінансовій звітності, дослідження за цим напрямом визнаються актуальними. Гіпотезою цього дослідження є припущення про існування вагомих й актуальних для сучасної теорії і практики ідей в минулих напрацюваннях. Метою дослідження є узагальнення генезису поглядів на змістове наповнення досліджуваної дефініції представниками економічних і бухгалтерських шкіл, проведення критичного аналізу рахівничої практики та вироблених упродовж еволюції облікових теорій і концепцій, окремі аспекти яких можуть бути використані для удосконалення сучасного обліку капіталу підприємства.

Методи. Методи дослідження еволюції теорії та практики обліку капіталу ґрунтуються на загальнонаукових методах, які використано із застосуванням діалектичного підходу – методи історіографічного узагальнення і систематизації, а також з використанням методів наукового пізнання: спостереження – для з'ясування сутності капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку в контексті загальноекономічної категорії; абстрагування і конкретизації – для оцінки історичного досвіду обліку капіталу та його компонентів; методів абстрактно-логічного пізнання, а також групування, порівняння, узагальнення – при аналізі і оцінюванні концептуально-методологічних засад різних облікових парадигм в теорії капіталу.

Результати. За результатами дослідження еволюції теоретико-методологічних та організаційно-практичних засад обліку капіталу визначено окремі підходи в минулих напрацюваннях використання яких може позитивно вплинути на розвиток сучасного обліку капіталу. Проведенням історіографічним аналізом систематизовано та оцінено сильні та слабкі сторони основних балансових теорій до позиціонування капіталу як категорії бухгалтерського обліку, визначено проблемність методологічних засад стосовно об'єктивного виразу і вартісного відображення в обліку й презентації у фінансовій звітності цього об'єкта. Сформульовано та обґрунтовано окремі ідеї минулих напрацювань, які доцільно використати в сучасних дослідженнях.

Перспективи. Отримані теоретико-прикладні рекомендації можуть бути використані для удосконалення існуючих підходів до обліку капіталу, зокрема перспективним напрямком для удосконалення обліку капіталу визначено доцільність використання ідей органічної балансової теорії стосовно побудови формату балансу з орієнтацією на «репродуктивну вартість підприємства» та економетричної – стосовно підходів в обліку до оцінки «ідеальних вартостей» та матеріально-уречевлених активів при втраті ними продуктивної сили

капіталу.

Ключові слова: бухгалтерський облік, капітал, активи, джерела формування засобів, пасив, методологія, теорія, концепції.

Вступ.

У будь-якій конфігурації фінансово-економічних теорій поняття «капітал» позиціонується як об'ємна та ключова категорія, що покладається в основу майже всіх управлінських концепцій. В теорії і на практиці різноспрямовані показники про капітал та його зміни розглядаються базовими, оскільки за загальновизнаними постулатами вважається, що вони за певною системою широкомасштабно розкривають фінансово-економічну спроможність і потенціал економічного суб'єкта; через оцінку раціонального використання капіталу встановлюється ефективність управління вкладеним капіталом та результативність функціонування підприємства загалом (рентабельність діяльності, приріст (редукція) капіталу). Особливої важливості ефективне управління капіталом набуває в умовах сучасної ринкової економіки, де критерії капіталізації і зростання вартості капіталу стали визначальними.

Ефективне управління капіталом визначально залежить від релевантності, повноти і якості (об'єктивності) інформаційного забезпечення, а тому актуальними визнаються дослідження «орієнтовані на пошук методів та інструментів, які формують масив інформаційного забезпечення про капітал та його зміни» [1]. Різноманітний зміст надбань економічної науки, в т.ч. й бухгалтерської, за тривалий історичний період засвідчує про відсутність і до теперішнього часу єдиного загальновизнаного концептуального підходу насамперед до змістового наповнення та інтерпретації категорії «капітал», що спричинює варіативність оперування цим категорійним поняттям у різних аспектах теоретично-прикладної економіки: «наукова економічна думка не виробила й до сьогодні єдиного підходу до визначення капіталу, який би відповідав потребам теорії і практики бухгалтерського обліку» [2, с. 668].

Методичні підходи до формалізації тієї чи іншої за змістом категорії капіталу, позиціонування цієї категорії окремим об'єктом в системах бухгалтерського обліку еволюціонували поступово і контекстно домінуючим на конкретний період економічним доктринам: «визначення капіталу є результатом історичного процесу формування його сутності як економічної категорії, а тому для більш точного розуміння його сучасного трактування доцільним є розгляд даного питання саме в історичному аспекті» [3, с. 13], а «для обґрунтування вартісного виміру капіталу в сучасному обліку актуальними є дослідження еволюції його оцінки у взаємозв'язку зі становленням і розвитком обліку в рамках простої, камеральної та подвійної бухгалтерії» [4, с. 71]. Інституційні зміни і умови реальної діяльності сучасних суб'єктів ринкової економіки ще більше ускладнили і без того історично існуючу проблематику стосовно об'єктивного виразу капіталу в системі бухгалтерського обліку. Ця проблематика посилюється насамперед через труднощі, пов'язані з необхідністю надати вартісного виразу інформаційно-інтелектуальним ресурсам як продуктивної складової капіталу.

Методологія обліку, яка за історично складеними принципами оцінює і вартісно характеризує сукупний капітал підприємства на основі вартісної оцінки матеріально-речових об'єктів з незначним додаванням вартості придбаних за плату нематеріальних об'єктів, послабила об'єктивність виміру капіталу сучасного підприємства та, відповідно, релевантність інформаційної фінансової звітності про цей об'єкт. У контексті існуючих потреб подолання цієї проблеми відзначаємо, що в попередні історичні періоди були сформульовані чисельні напрацювання у сфері обліку капіталу, окремі ідеї яких можуть бути використані для формулювання шляхів удосконалення сучасних концептуально-методологічних засад обліку капіталу, що обґрунтовує актуальність цього дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Аналіз досліджень і публікацій дає змогу зробити висновок, що в рамках сучасної інформаційно-інтелектуальної (постіндустріальної) економіки значимість і, водночас, проблемність вартісного виразу капіталу підприємства в системі бухгалтерського обліку зростає, вирішення якої і

стало однією з найбільш затребуваних практикою. У дослідженнях піднятої проблематики відзначається, що динамічна поява у сучасних підприємств нових видів економічних ресурсів (передусім нематеріального характеру, інструментів капіталу), набуття активами такого типу як продуктивної сили, так і вагомої складової вартості капіталу посилює історично сформовану проблематику методичної основи обліку капіталу. Виходячи з реальних фактів реального використання обліково-звітної інформації про капітал, науковці вказують на неспроможність сформульованих в минулому концептуально-методичних засад відобразити в системі бухгалтерського обліку субстанцію капіталу як виразника синергетичної сили всього економічного потенціалу. Водночас дослідниками відзначається й наявність достатньо вагомих розробок в минулому, а тому в багатьох дослідженнях і публікаціях аргументується важливість дослідження минулих напрацювань для удосконалення сучасного обліку капіталу, зокрема тих теоретичних розробок, що містять обґрунтування системної концептуально-методичної основи обліку капіталу.

Насамперед відзначимо, що в сучасних дослідженнях і публікаціях наводиться низка аргументацій про те, що сформовані впродовж тривалого еволюційного періоду базові засади обліку капіталу не можуть вважатися задовільними для сучасної практики. Зокрема К. Ю. Циганков відзначає, що «капітал – основне не визначене конкретно поняття бухгалтерії [5, с. 35], а тому, як аргументує І. М. Назаренко, «для поглибленого розуміння облікової інтерпретації досліджуваної категорії доцільним є ретроспективний аналіз розвитку категоріально – понятійного апарату» [6, с. 135]. Науковцями акцентується проблемне питання, пов'язане з відображенням бухгалтерському балансі капіталу і прибутку, які в обліку і звітності позиціонуються у такій субординації, що протирічить їхній економічній природі. У цьому контексті Л. М. Пилипенко наголошує на тому факті, що «обсяг прибутку, визначений в системі бухгалтерського обліку та наведений у статтях фінансової звітності, не відображає реальної економічної природи взаємозв'язку прибутку і капіталу» [7, с. 15].

За результатами системних наукових досліджень В. В. Сопко робить узагальнюючий висновок щодо еволюції та стану сучасного обліку капіталу: «аналіз розвитку системи бухгалтерського обліку за останнє століття дає можливість зробити висновок, що і до теперішнього часу облік пасивів (капіталу, власності) характеризується: неузгодженістю у визначенні змісту бухгалтерського обліку капіталу; неврегульованістю методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності пасивів; недосконалістю бухгалтерської облікової термінології щодо пасивів» [8, с. 83]. Виходячи із потреби докорінної зміни обліку капіталу, відомий російський вчений у сфері обліку В. Ф. Палій запропонував змінити узвичаєний термін «бухгалтерський облік» на термін «бухгалтерський облік капіталу», підкресливши в такий спосіб, що загальним предметом бухгалтерського обліку слід визнати капітал [9]. Такий напрям розвитку обліку, в основу якого покладено капітал, слід визнати, на наш погляд, найбільш виправданим.

Мета.

Мета статті полягає в дослідженні й узагальненні еволюції науково-теоретичних і практичних підходів до визнання капіталу об'єктом обліку та проведенні аналізу концептуально-методичних засад відображення цього об'єкта в системах бухгалтерського обліку на різних історичних етапах з метою формулювання рекомендацій щодо можливості використання історичних надбань для удосконалення сучасного обліку капіталу.

Для реалізації поставленої мети висуваються такі завдання:

- висвітлити значимість облікової інформації про капітал для ефективного управління підприємством;
- розкрити існуючу проблематику об'єктивного виміру і виразу капіталу у сучасному обліку;
- проаналізувати і запропонувати обґрунтовані підходи та методичні засади, вироблені у процесі еволюції облікової теорії і практики, але випущені з уваги обліковою наукою для підвищення об'єктивності відображення капіталу в сучасному бухгалтерському обліку.

Методологія дослідження.

Методологію дослідження складають загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема метод історіографічного порівняльного аналізу та специфічні методи у сфері бухгалтерського обліку, які забезпечили розв'язання поставлених завдань за визначеним напрямком. Методи дослідження базуються на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включає аналіз та оцінку сформульованих в історичному минулому підходів до вартісного виразу капіталу й облікових методик його відображення в системах бухгалтерського обліку. Методологія дослідження також передбачає узагальнення наукових джерел історіографічного характеру, які досліджують раціональні аспекти обліку капіталу в минулих напрацюваннях, узагальнення результатів публікацій, де розкриваються проблеми сучасного обліку капіталу.

Результати.

Бухгалтерський облік об'єктивно визнається одним із основних інформаційних інструментів стосовно всебічної характеристики категорії «капітал суб'єкта господарювання», єдиним, що формалізовано розкриває такі дані. Саме тому обліково-звітна система у координатах теоретико-прикладної економіки цілком закономірно вважається однією із найважливіших інституцій, яка забезпечує вартісну характеристику капіталу господарської системи для капіталодавців та внутрішньогосподарського управління; така інформація складає базову основу у процесах визначення вартості власного капіталу економічного суб'єкта на ринках капіталів та інвестицій. Звідси випливає важливість об'єктивного формування в системі бухгалтерського обліку вартісної характеристики сукупного капіталу підприємства.

Система «бухгалтерський облік» як самостійна галузь знань формувалася протягом тривалого історичного періоду, упродовж якого категорія «капітал» завжди, в тій чи іншій формі як облікова позиція (об'єкт), займала значиме місце. Капітал, як конкретна облікова категорія (обліковий об'єкт), має власну еволюцію розвитку, поява якої в бухгалтерській практиці, а згодом і в теорії носить об'єктивний характер: «особлива значущість рахунка капіталу в подвійній бухгалтерії полягає в тому, що він повністю збалансував бухгалтерську інформаційну систему, ув'язавши її в єдине ціле» [10, с. 43]; «введення категорії капіталу в теорію бухгалтерського обліку дозволило поставити її на міцний ґрунт, а тому сучасний його розгляд в обліковій системі повинен проходити не руйнуючи надбань попередників, а тільки доповнюючи їх» [4, с. 154].

Визнання капіталу і введення його об'єктом у систему бухгалтерського обліку, розробка методик різного типу для надання йому об'єктивного вартісного виразу були дискусійним та складним питанням упродовж всього історичного періоду розвитку обліку як наукової і практичної дисципліни. Історично капітал, як з позиції бухгалтерського обліку, так і з точки зору економічних теорій, виступає категорією яку інтерпретувати однозначно і конкретно вкрай складно. Практично кожна економічна теорія дає своє визначення поняттю «капітал», що породжує невизначеність у його трактування та суміжних з ним термінів і ще більше ускладнює процес обліку [11, с. 18].

Незважаючи на все вищенаведене (дискусійність категорії, проблематика з об'єктивним виразом вартості капіталу тощо), тут доречно навести погляд відомих вчених стосовно високого рівня значимості бухгалтерської інформації про капітал та його зміни. Так, наприклад, щодо важливості і верховенства бухгалтерської формалізації економічної категорії «капітал» та її міждисциплінарного позиціонування, Й. Шумпетер відзначив – «скільки запутаних і явно глупих спорів вдалось би уникнути, якби економісти притримувались облікових значень цього терміну і бухгалтерського виразу капіталу» [12]. У цьому контексті наведемо й цитату із відомої праці «Капітал», де вказано, що пізнання процесів кругообороту капіталу одиничного господарства можливе тільки на основі спеціально організованої системи обліку, яка фіксує й узагальнює інформацію про всі факти зміни засобів організації: «капітал як єдність у своєму кругообороті, як вартість, що знаходиться в русі, контролюється засобом ведення бухгалтерського обліку» [13, с. 152]. У такому ж паритеті й науковцями у сфері бухгалтерського обліку відзначається: «аналіз тлумачення предмету бухгалтерського обліку в історичній ретроспективі дозволив обґрунтувати, що

таким предметом є капітал суб'єкта господарювання, а також доходи, витрати і фінансові результати, які виникають в процесі його кругообороту» [14, с. 9]; «всі дані, які використовуються в бухгалтерському обліку, прямо чи опосередковано необхідні для обчислення капіталу» [5, с. 35].

Позиціонування капіталу як головного об'єкта облікової системи витоками сягають базової основи подвійної бухгалтерії, який і в сучасному обліку, незважаючи на відсутність окремого стандарту («Власний капітал»), «як економічна категорія є об'єктом бухгалтерського обліку та інструментом його організації» [15, с. 137]. Система обліку як в минулому, так і за сучасної стандартизації, маючи за основну мету виразити результативність діяльності (функціонування) підприємства, є дуалістичною, оскільки фокусується або на протиставленні вартості майна джерелам його фінансування, або шляхом порівняння доходів (отриманий капітал) і витрат (вкладений капітал).

Виразити вартісні критерії результативності (зміна величини капіталу), на відміну від узвичаєних критеріїв прибутковості, є надзвичайно складним завданням для традиційної бухгалтерії, оскільки надання об'єктивного вартісного виразу цьому об'єкту до теперішнього часу вважається недослідженим ракурсом вироблення задовільних методик його оцінювання саме для облікової системи. Погляд на оцінку капіталу суто з методологічних засад обліку (метафізичний підхід) не дає відповіді не тільки на питання, які види із існуючих оцінок використовувати, але, насамперед, як вимірювати таку абстрактну (без речового змісту) категорію взагалі.

Для розширення параметрів дослідження еволюції об'єкта «капітал» в системі бухгалтерського обліку вважаємо за доцільне коротко розглянути бухгалтерську інтерпретацію цієї економічної категорії від витоків рахівничої практики, її теоретичний розвиток та проаналізувати погляд представників різних історично сформованих економічних шкіл на капітал як об'єкт обліку. При цьому важливо узагальнено розкрити зміст й методичні засади обліку цієї економічної категорії, взаємозалежні від її трактування, покладену в основу категорії економічну матерію, відмінності в підходах до диспозиції об'єкта в системах обліку тощо. Такі координати історіографічного узагальнення і систематизації методів еволюції обліку капіталу нами вважається найбільш прийнятними з огляду на те, що система бухгалтерського обліку є складовою економічної науки, тобто все ж підпорядковується погляду на капітал теоретико-прикладної економіки у певному історичному періоді.

З моменту зародження бухгалтерської науки (кінець XV ст. - італійська наукова школа) і до теперішнього часу неодноразово переосмислювалося відношення бухгалтерів до категорії «капітал». Науковцями стверджується, що «саме субстанція капіталу є *premiere cause* (першопричина) двоїстості господарських операцій, а необхідність фіксації прояву його кругообороту стало *causes determinantes* (визначальна причина) переходу від уніграфічної системи бухгалтерського обліку до діаграфічної» [16, с. 120]. Від спрощеного, формування інформації на окремому рахунку, призначеному для відображення різниці між активними і пасивними рахунками в італійській бухгалтерії (Ф. Беста) і подібного підходу в німецькій бухгалтерії (П. Герстер), капітал як обліковий об'єкт виріс у значимості своєї сутності до пропонування предметом бухгалтерського обліку в сучасній теорії. Дослідження, що проводилися вченими в середині та наприкінці XIX ст., заавансували трансформацію змісту і функціональної орієнтованості бухгалтерського обліку, зокрема перехід від ведення обліку як такого (з веденням книг, рахунків, обчислення вартості майна тощо) до постановки його цілей під впливом потреб управління капіталом [17].

При розкритті історії обліку, аналізі еволюції його концептуальних основ Джейм Вільям Фультон (1880) вважається першим хто не тільки оцінив значення рахунка капіталу як центрального в системі рахунків, але й поділив всі рахунки на дві групи: рахунок капіталу, до якого були віднесені всі рахунки власника (результативні, рахунки фондів та резервів) і всі інші рахунки. Концептуально це вплинуло на зміну облікової парадигми – замість рахунка Каси чи «специфічно-технічного» рахунка для узагальненої інформації про статок підприємства як центрального в обліковій методології, головним об'єктом системи бухгалтерського обліку став вважатися більш-менш формалізований рахунок «Капіталу». В тематичних дослідженнях дотримуються позиції, що

«замкнену систему рахунків» для обліку сукупності початково внесених засобів та здійснюваних на їх основі фінансово-економічних операцій «одиночного» господарства створила купецька бухгалтерія (принагідно можна вказати, що основоположник бухгалтерського обліку Л. Пачолі під капіталом розумів сукупність дійсного майна, яке належить власнику на даний момент часу [18], а Н. Анастасіо, виходячи з припущення, що облік – це реєстрація прав і зобов'язань власника, головним рахунком в бухгалтерському обліку вважав «Капітал»). З виникненням класичних ринкових відносин на грошовій основі бухгалтерський облік став інструментом управління банків і комерційних підприємств, що «викликало появу специфічних методів господарського обліку – подвійного запису і балансу, які давали змогу контролювати рух вкладеного у справу капіталу і виявити отриманий прибуток» [19, с. 9].

Аналіз економічних надбань доводить розбіжність наукових поглядів як відносно сутності капіталу саме як бухгалтерського категорії, так і вироблених до них у процесі еволюції бухгалтерського обліку чисельних концептуально-методичних засад відображення його базової основи та її зміни під впливом і за результатами функціонування підприємства. Одні з підходів до цього об'єкта обліку представляють наукові погляди, які ототожнюють капітал з власністю, інтерпретуючи пасив як власність, інші – розглядають через призму «чистого майна», джерел формування активів. При розгляді власності з юридичної точки зору капітал розкривається з позиції джерел фінансування активів, тобто в бухгалтерському обліку капіталом прийнято називати в одному варіанті зобов'язання в широкому розумінні цієї категорії (пасиви підприємства), в іншому – майно вільне від боргів «зовнішніх кредиторів».

У тематичній літературі достатньо висвітленими є аргументації й сформульовані теоретико-методичні обґрунтування П. Гарньє, де на основі умовно визначеного подвійного впливу на капітал (ефективність управління та загальноекономічні умови) запропоновано контекст його наведення в баланс. Зокрема за результатами впливу на власність пасив складається з: а) перманентного капіталу (довгостроковий пасив) – пасив, що не має конкретизації щодо строку вилучення (капітал, внески до капіталу, резерви), а також довгострокова заборгованість; б) короткострокового пасиву – випадковий пасив, резерви можливих втрат, короткострокова заборгованість.

Домінуючий напрям підходів представляють погляди науковців, які позиціюють капітал, визначений в системі бухгалтерського обліку з чистими активами. Контекст взаємопов'язаності обох підходів достатньо виразно представлено в теорії Шибє і Одермана, де окреслено власний і сукупний капітал: активи – це сукупність того, чим володіють на правах власності; пасиви – права вимоги третіх осіб або кредиторів, а чистий капітал або чисте майно – різниця від вирахування суми пасиву з суми активу. Проте, незважаючи на декларативність сукупного капіталу підприємства як загальної величини пасивів, постулати цієї теорії сформульовано на уявленні про капітал, який в системі бухгалтерського обліку все-таки асоціюється з чистими активами.

При обґрунтуванні актуальності цієї статті, аналізі досліджень і публікацій було вказано на акцентованому науковцями питанні про дискусійність позиціонування фінансових результатів та капіталу в сучасному бухгалтерському обліку й наведенні їх у звітності. У минулих розробках також піднімалося питання щодо рівня аргументованості прийомів, пов'язаних з перенесенням інформації про прибутки та збитки на рахунок «капіталу» при складанні балансу. Зокрема, в розвиток сформульованих принципів стосовно пропонування такого підходу в концепції О.О. Бауєра, прибічники цієї теорії Леоте і Гільбо обґрунтовували зміст такого характеру наукових поглядів тим, що перенесення суми прибутків чи збитків на цей рахунок сприяє накопиченню більш чіткої інформації про стан вкладеного в справу капіталу (приріст чи убуток). Попри достатньо зрозумілі наміри і мету тут можна зауважити, що в такому разі результатні рахунки в момент перенесення їх сальдо на рахунок «капіталу» набувають змісту персоналізації. У контексті цієї статті доцільно розглянути й деякі інші підходи, зокрема ті, що розмежовують реальні і фіктивні аспекти обліку капіталу. Так, наприклад, Р. П. Каффі, вбачаючи сутність бухгалтерського обліку в матеріальній природі рахівництва, сформував класифікацію рахунків за видами цінностей, які поділив на дві групи - реальні (матеріальні цінності, заборгованість) та раціональні, тобто фіктивні (капітал,

результатні рахунки).

Безперечно, що позиціонування капіталу в бухгалтерській моделі обліку є найбільш очевидним в цілісних облікових теоріях. Органічна балансова теорія (Schmidt F., 1922. Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft) розмежовує результати фінансово-господарської діяльності (функціонування підприємства) і прибутком. Акцент поставлений на тому, що прибуток утворюється в результаті функціонування капіталу – капіталу як вкладеного і поточну операційну діяльність, так і в результаті його приросту чи убутку внаслідок, наприклад, кон'юнктурних факторів. На основі оцінки активів за відновною вартістю у цій теорії запропонована методика визначення «репродуктивної вартості підприємства» - поняття, яке у сучасному сприйнятті можна умовно асоціювати з продуктивною силою капіталу сучасного підприємства. В історіографії бухгалтерських надбань цінність органічної балансової теорії вбачається в запропонованому способі вирішення проблеми методологічного дуалізму в оцінюванні вартості майна, реальних прибутків і капіталу. Динамічна балансова теорія (Schmalenbach E., 1931. Dynamische Bilanz-Funfte Auflage) Основну мету фінансової звітності позиціонує з розкриттям інформації про реальну величину отриманих підприємством реальних фінансових результатів. Досягнення «такої реальності» забезпечувалося в такий спосіб – постановка на облік активів проводиться за історичною вартістю з подальшим відображенням на балансі за мінімальною з можливих оцінок, прив'язаних до поточної ринкової вартості. В розвиток цієї теорії динамічного напрямку балансознавства В. Пігером введено поняття номінального балансу, де зміна величини капіталу була основним критерієм результативності.

Узагальнюючи огляд минулих розробок, закладених в них ідей щодо обліку капіталу можна зробити висновок, що вся теорія капіталу змодельована на оцінюванні взаємодії наявних активів матеріально – речового змісту і обмеженого урахування активів нематеріального характеру: «капітал – це встановлення висоти вартості господарства в грошових одиницях через оцінку матеріальних та *ідеальних вартостей*, якими дисценує підприємство; їх вартість завжди мусить бути рівною капіталу [20] (*примітка: виділено автором статті*). Такий підхід був узвичаєний для рахівничої практики при встановленні величини капіталу підприємства (господарства, маєтку тощо) на західноукраїнських землях за часів Австро-Угорщини, а пізніше і Другої Речі Посполитої; така вартість вносилася у статистичні щорічники (Widomości statystyczne o stosunkach krajowych: Krajowe bióro statystyczne – Lwow). Стосовно поняття власного капіталу, який ототожнюють з чистими активами, то така величина визначається вартістю майна суб'єкта господарювання вільного від боргів і зазвичай складається зі статутного, додаткового й резервного капіталу, нерозподіленого прибутку та цільових (спеціальних) фондів; міжнародні стандарти бухгалтерського обліку поділяють власний капітал на дві частини: авансований капітал (contributed capital) і реінвестований (нерозподільний) прибуток (retained earnings).

Обліковий об'єкт «капітал» набуває конкретнішого виразу при наведенні його в балансовому узагальненні і саме на основі балансового рівняння ($K=A-Z$) його обчислюють. Інші елементи методу бухгалтерського обліку (оцінка, інвентаризація) додатково забезпечують обґрунтування формалізованого визначення величини капіталу на основі введених в облікову систему визнаних активів (ідентифіковані активи) й оцінки деяких інших статей балансу. Традиційно вважається, що реальна величина капіталу залежить передусім від об'єктивності оцінки облікових об'єктів. При цьому відзначимо, що майже у всіх підходах під активами йдеться лише про їх фактичну наявність, тобто без урахування їх справжньої (реальної) продуктивної сили і об'єктивно існуючої складової вартості капіталу. Факт зрівноваження вартості будь-якого активу з вартістю капіталу є узвичаєним, проте на практиці суттєво впливає на об'єктивність задекларованої підприємством вартості капіталу.

Для винесення цієї «скритої» проблематики наведемо сформульовані постулати економетричної балансової теорії, які обґрунтовані через первинні і вторинні економетричні рівняння для зрівноваження (трансформації) майна і капіталу з виходом на економетричну квадригу й економетричний октагон з метою обґрунтування акомодатії (приспосовування) майна і капіталу. Бухгалтерською наукою вони були випущені з виду, а тому в контексті цієї статті наведемо лише їх

узагальнену редакцію – «якщо майно складається з продуктивних активів, то такі активи являють собою капітал, непродуктивні активи перестають бути майном капіталу, капітал щезає (зазнає редукації) і колишній актив, що втратив цінність для підприємства, вже не повинен рахуватися на балансі» [21, с. 10,13]. У цій теорії йдеться не про активи зношені чи неліквідні, а про непродуктивні для конкретного підприємства активи, що було актуальним й для тогочасного періоду (1910), а ще більш актуальною ця проблема є в сучасній економіці з динамічним техніко-технологічним прогресом, що спричиняє потребу оновлення необоротних активів.

В рамках сучасної інформаційно-інтелектуальної (постіндустріальної) економіки проблемність оцінки капіталу зростає у зв'язку з швидким моральним старінням засобів виробництва і появою нематеріальних економічних ресурсів. Перші швидко втрачають силу капіталу, хоча вартісно й надалі його репрезентують, другі реально забезпечують його продуктивну силу, проте не збільшують вартості, оскільки важко піддаються ідентифікації (визнання об'єктом обліку) і вартісному виміру (відсутність задовільних методик оцінки). У зв'язку з чим в багатьох випадках на балансі (публічній звітності) інноваційно-інтелектуальний капітал (нематеріальні активи) не відображаються. Проблемність об'єктивного відображення в обліку вартості капіталу, пов'язана з труднощами верифікації «ідеальних вартостей» (нематеріальні активи) є історичною проблемою: «поняття «капітал» є грошовим по суті і означає або реальні гроші, або право на гроші, або деякі блага, оцінювані в грошах» [12] (*курсив виділений автором*).

З наведеного розкриття Й. Шумпетером субстанції капіталу видно, що австрійська економічна школа дотримувалась більш широкого погляду на капітал окремого господарства. Це позначалося й на окремих теоретичних розробках у сфері бухгалтерського обліку, зокрема доцільно розглянути пропонувані підходи до обліку нематеріальних активів автором економетричної балансової теорії, сформульовані в контексті наукових поглядів тогочасних наукових утворень «львівської школи в польській економічній та філософській думці» і «краківської школи в польській економічній та фінансовій думці» і Towarzystwa Szkoły Ludowej pod względem finansowym. При цьому наперед відзначимо, що вони не були властиві німецькій школі бухгалтерського обліку, яка виступала базовою основою для організації практичного рахівництва і теоретичних викладів у предметній сфері знань в тогочасний період на західно українських землях. Німецька школа обліку загалом дотримувалася постулатів статичної балансової теорії (Simon G., 1899. Di Bilanzen der Uftigenfelltaften), яка стосовно нематеріальних цінностей обліковий процес вибудувала на принципі об'єктивізації – недопустимість включення в баланс економічного майна без його здатності до обігу.

В економічній балансовій теорії обґрунтовується необхідність і принципові підходи до наведення в обліково-звітній системі всього спектру нематеріальних економічних ресурсів. Зокрема аргументовано, що «різного роду нематеріальні активи є цінностями основного майна і репрезентують дійсну вартість капіталу підприємства. Бухгалтерія оцінює такі цінності і наводить їх в балансі лише тоді, коли вони придбані і відшкодовані. З точки зору національної економії такі цінності можуть і повинні оцінюватися і тоді, коли вони дійсно існують і мають вартість без їх прямої купівлі... при оцінюванні таких цінностей має бути ймовірність одержати за них вартість, тобто достовірність оцінки повинна формуватися в координатах оглядово-передбачуваної вартості. Але оскільки в більшості випадків добитись такої оцінки неможливо, то при розрахунках балансової вартості слід дотримуватись найвищої обережності» [21, с. 171].

Виходячи із реально існуючих на теперішній час проблем стосовно відсутності задовільної повної і об'єктивної формалізованої бухгалтерської інформації для вироблених домінуючих в сучасній глобальній економіці концепцій управління за вартістю, сучасні фінансові аналітики розглядають капітал економічної системи будь-якого ієрархічного рівня у створених ними координатах фіктивної й абстрактно – умоглядної матерії, внаслідок чого у багатьох випадках в практичній площині проектується ефект «мімікрії капіталу», тобто надання активам (зазвичай нематеріального типу) неіснуючої (уподібненої) продуктивної сили і вартості капіталу. Реальна практика доводить хибність неформалізованих методів оцінки капіталу. Оскільки у багатьох компаній переоцінена нематеріальна (неосяжна) складова ринкової вартості їх капіталу спричинила

появу «поганих», «проблемних», «токсичних» активів, що негативно впливає на інформаційне забезпечення управління стабільним функціонуванням підприємства, понижуючи його інвестиційну привабливість.

Вітчизняними і зарубіжними науковцями у сфері обліку пропонуються різні шляхи вирішення існуючої проблеми. Так, наприклад, у дослідженні [22] обґрунтовується неможливість виразити інформаційно-інтелектуальний капітал традиційним способом (від активів до капіталу), тобто на підставі попередньо оцінених активних балансових статей – цінностей особливого роду, що формують ціну фірми: «цей «бій з тінню» може тривати безкінечно» [22, с. 52]. У цій розробці пропонується новий підхід (від капіталу до активів), тобто тим чи іншим способом оцінити інформаційно-інтелектуальну складову капіталу, названу «ідеальним капіталом», а його продуктивну функцію виразити через вартість «ідеальних ресурси» [22, с. 53]. Подібно до цього підходу запропоновано удосконалений «формат бухгалтерського балансу корпорацій, який за рахунок введення статей («Інтелектуальні активи» в активі та «Інтелектуальний капітал» в пасиві) дає змогу об'ємніше репрезентувати нематеріальну (інформаційно-інтелектуальну) складову економічного потенціалу корпорації» [7, с.6].

У сучасних міжнародних і вітчизняних розробках пропонуються чисельні різноманітні підходи до удосконалення обліково-звітної системи, спрямовані на більш об'єктивний вираз капіталу сучасних суб'єктів ринкової економіки. Значна кількість пропонованих концепцій зосереджується на виробленні різного типу додаткових звітів, які, доповнюючи формалізовану публічну звітність на основі певної стандартизації, мають за мету розкрити реально існуючий інформаційно-інтелектуальний капітал і разом з тим вартість всього капіталу (ціну фірми). Проте, розвитку бухгалтерської методології для таких цілей уваги приділяється значно менше. Хоча, на наш погляд, саме такий напрям удосконалення обліку капіталу є найбільш виправданим, оскільки дає змогу зіставного порівняння капіталу сучасних компаній за даними публічної звітності.

Висновки і перспективи.

За результатами критичного аналізу минулих напрацювань можна зробити висновок, що окремі ідеї закладені в них можуть бути достатньо ефективно використані в сучасних дослідженнях, спрямованих на удосконалення обліку капіталу. Зокрема, у дослідженнях можуть бути використані ідеї: органічної балансової теорії стосовно побудови формату балансу з орієнтацією на «репродуктивну вартість підприємства»; економетричної – стосовно підходів в обліку до оцінки «ідеальних вартостей» та матеріально-уречевлених активів при втраті ними продуктивної сили капіталу; інших напрацювань, зокрема прямого віднесення фіктивних прибутків на рахунок капіталу та інших наведених у статті підходів. Запропоновані підходи дадуть змогу виробити адекватну до сучасних потреб концептуальну основу обліку капіталу.

Список використаних джерел

1. Yaremko I. Yo. Capital as generic concept of economics and accounting: the content of category, the problems of formalization and management. *Economics, Entrepreneurship, Management*. Founder and Publisher Lviv Polytechnic National University. 2014. Volume1, Number 1. PP. 51-54.
2. Кафка С.М. Капітал: бухгалтерський підхід. *Молодий вчений*. 2017. № 3 (43). С. 668-674.
3. Квасницька Р.С. Управління цільовою структурою капіталу підприємства : дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.01. економіка, організація і управління підприємствами. Хмельницький Національний університет, 2005. 200 с.
4. Камінська Т.Г. Активізація кругообороту капіталу: обліково-контрольний аспект: монографія / Т.Г.Камінська, Н. Г. Царук, О. В. Ільчак, Н.І. Гарапко, З. Ю. Мельник ; за заг. ред. д.е.н. Т. Г. Калінської. Ніжин : Видавець ПП Лисенко М.М., 2015. 416 с.
5. Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала: автореф. дис. ... доктора экономических наук: спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика. Новосибирск : Сибирская академия финансов и банковского дела, 2009. 40 с.
6. Назаренко І.М. Розвиток категорії «капітал» : історичний дискурс з позиції облікового аспекту.

Науковий вісник Херсонського державного університету, Серія: Економічні науки. 2015. Вип. 11, ч.2. С.134-140.

7. Пилипенко Л.М. Система публічної звітності кооперацій в умовах постіндустріальної економіки: автореф. дис. ... доктора екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2016. 40с.

8. Сопко В.В. Проблеми бухгалтерського обліку об'єктів капіталу. *Вчені записки. Збірник наукових праць Університету «КРОК»*. 2011. Вип. 27: у 2-х т. Т. 2. С. 82-86.

9. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета : современные проблемы. *Бухгалтерский учет*. 2007.

10. Кутер М., Гурська М., Кутер К. Виникнення і розвиток подвійного запису. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 11. С. 38-45.

11. Белоусов М.О. Генезис категорії «капітал»: економічна та облікова інтерпретація. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1(55). С.18-26.

12. Шумпетер И.А. История экономического анализа. В 3-х т. / Пер. с англ.; под. ред.. Автономова. Москва ; СПб.; Экономическая школа, 2001. Т. 2. 494 с.

13. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинение. Т. 24.

14. Ловінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: автореф. дис. ... доктора екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, 2007. 36 с.

15. Сльозко Т.М. Капітал : об'єкт обліку чи інструмент його організації. *Бухгалтерський облік*. 2007. № 11. С. 128-137.

16. Хомин П. Двоїстість операцій та їхній подвійний запис: витоки й тлумачення. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2010. № 4. С. 111-121.

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

18. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 2001. 368 с.

19. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Финансы и статистика, 1988. 279 с.

20. Горбачевский В. Курс бухгалтерии. Мюнхен. 1946. 115 с.

21. Ciompa P. Grundrisse einer ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche theorie der buchhaltung; ein auf Grund neuer ökonometrischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg / Pawel Ciompa. – Lemberg: Druck von Artur Goldman in Lemberg, 1910. 202 s.

22. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку : монографія. Львів : Каменяр, 2002. 192 с.

Статтю отримано: 03.02.2018 / Рецензування 04.04.2018 / Прийнято до друку: 30.05.2018

Olesia Lemishovska

PhD, Associate Professor,
Lviv Polytechnic National University
Lviv, Ukraine

E-mail: leslem@ukr.net

CAPITAL AS A SUBJECT OF ACCOUNTING ACCOUNT: HISTORICAL DEVELOPMENT OF VIEWS AND EVOLUTION OF THE SCIENTIFIC OPINION

Abstract

Introduction. Effective and rational management of enterprise capital in economies of any type is impossible without objective, comprehensive and formalized accounting and reporting information. **Taking into consideration this fact** that in today's accounting there are numerous unresolved problems regarding the objective expression of the value of capital and its representation in the financial statements, research in this area is considered relevant. The hypothesis of this research is the assumption of the existence of important and relevant for modern theory and practice of ideas in past developments. The aim of the study is to generalize the genesis of views on the content of the study definition by representatives of economic and accounting schools, the critical analysis of accounting practices and the development of accounting theory and concepts

evolved during the evolution, some aspects of which can be used to improve the modern accounting of enterprise capital.

Methods. Methods of studying the evolution of theory and practice of accounting for capital are based on general scientific methods, which are used with the use of the dialectical approach - the methods of historiographical generalization and systematization, as well as with the use of scientific knowledge methods: observation - to clarify the essence of capital as an object of accounting in the context. general economic category; abstraction and concretization - to assess the historical accounting experience of capital and its components; methods of abstract-logical knowledge, as well as grouping, comparison, generalization - in the analysis and evaluation of the conceptual and methodological foundations of different accounting paradigms in the theory of capital.

Results. According to the results of the study of the evolution of theoretical-methodological and organizational-practical principles of capital accounting, certain approaches identified in past experiences that could positively affect the development of modern capital accounting. The historiographical analysis systematized and evaluated the strengths and weaknesses of the main balance theory to the positioning of capital as a category of accounting, the problem of methodological principles regarding the objective expression and cost reflection in accounting and presentation in the financial statements of this object was determined. Some ideas of past work that are expedient to use in modern researches are formulated and substantiated.

Discussion. The obtained theoretical and applied recommendations can be used to improve the existing approaches to capital accounting, in particular, a promising direction for improving capital accounting, the feasibility of using the ideas of the organic balance theory in relation to the construction of a balance format with an orientation on "reproductive cost of an enterprise" and econometric - with regard to accounting approaches to the estimation of "ideal values" and material assets in case of loss of productive capital power.

Keywords: accounting, capital, assets, sources of funds formation, liabilities, methodology, theory, concepts.

References

1. Yaremko, I.Yo. (2014). Capital as generic concept of economics and accounting: the content of category, the problems of formalization and management. *Economics, Entrepreneurship, Management*, Volume1, Number 1, 51-54. [in Ukrainian].
2. Kafka, S.M. (2017). Capital: Accounting Approach. *Molodyi vchenyi* [Young scientist], 3 (43), 668-674. [in Ukrainian].
3. Kvasnytska, R.S., (2005). *Upravlinnia tsilovoiu strukturoiu kapitalu pidpriemstva* [Management of the target structure of enterprise capital] (Extended Abstract of Cand. Econ. Sci. Diss.). Khmelniysky National University, Khmelniysky, Ukraine. [in Ukrainian].
4. Kaminska, T.G., Czaruk N.G., Ilchak, O.V., Garapko, N.I., & Melnyk, Z. Yu. (2015). *Aktyvizatsiia kruhooborotu kapitalu: oblikovo-kontrolnyi aspekt: monohrafiia* [Activation of the circle of capital: the accounting and control aspect]. Kalinska, T.G. (Eds.). Nizhyn: PP Lysenko M.M. [in Ukrainian].
5. Tsygankov, K.Yu. (2009). *Teoriia i metodologija buhgalterskogo ucheta kapitala: avtoref. dis. ... doktora jekonomicheskikh nauk* [Theory and methodology of accounting of capital] (Extended Abstract of Dr. Econ. Sci. Diss.). Siberian Academy of Finance and Banking, Novosybyrsk, Russia. [in Russian].
6. Nazarenko, I.M. (2015). *Rozvytok katehorii «kapital»: istorychnyi dyskurs z pozytsii oblikovoho aspektu* [Development of the category "capital": historical discourse from the point of view of accounting aspect] *Naukovyj visnyj Xersonskoho derzhavnogo universytetu, Seriya: Ekonomichni nauky* [Scientific Bundle of Kherson State University, Series: Economic Sciences], 11, part 2, 134-140. [in Ukrainian].
7. Pylypenko, L.M. (2016). *Systema publichnoi zvitnosti korporatsii v umovakh postindustrialnoi ekonomiky* [The system of public reporting of cooperatives in a post-industrial economy] (Extended Abstract of Dr. Econ. Sci. Diss.). National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine. [in Ukrainian].
8. Sopko, V.V. (2011). Problems of accounting of objects of capital *Vcheni zapysky. Zbirnyk naukovykh prats Universytetu «KROK»*, 27, P. 2, 82-86. [in Ukrainian].
9. Palyi, V.F. (2007). Theory of Accounting: Modern Problems. *Buhalterskyi uchets* [Accounting]. [in Ukrainian].
10. Kuter, M., Gurska, M., & Kuter, K. (2011). *Vynyknennia i rozvytok podviinoho zapysu* [The emergence and development of a double entry]. *Buhalterskyi oblik i audyt*, 11, 38-45. [in Ukrainian].
11. Bielousov, M.O. (2011). Genesis of the "capital" category: economic and accounting interpretation. *Visnyk ZhDTU* [Journal of ZHDTU], 1(55), 18-26. [in Ukrainian].
12. Shumpeter, I. A. (2001). *Istoriya ekonomicheskogo analiza* [History of Economic Analysis]. Avtonomova (Eds.). (Vols. 1-3). Moscow: Ekonomicheskaya shkola. [in Russian].
13. Marks, K., & Engels, F. *Sochinenie* [Composition]. (Vols. 24). [in Russian].
14. Lovinska, L.H. (2007). *Otsinka v suchasniy systemi bukhalterskoho obliku pidpriemstv Ukrainy* [Estimation in the modern accounting system of Ukrainian enterprises] (Extended Abstract of Dr. Econ. Sci. Diss.).

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine. [in Ukrainian].

15. Slozko, T.M. (2007). *Kapital: ob'iekt obliku chy instrument yoho orhanizatsii* [Capital: the object of accounting or the tool of its organization]. *Bukhhalterskyi oblik*, 11, 128-137. [in Ukrainian].

16. Khomyn, P. (2010). *Dvoistist operatsii ta yikhnyi podviinyi zapys: vytoky y tlumachennia* [Duality of operations and their double entry: origins and interpretation]. *Visnyk Ternopil'skoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu* [Visnyk of Ternopil National Economic University], 4, 111-121. [in Ukrainian].

17. Koriahin, M.V., & Kutsyk, P.O. (2015). *Kontseptualnyi rozvytok metodolohii obliku* [Conceptual development of accounting methodology]. Lviv: LKA. [in Ukrainian].

18. Pacholi, L. (2001). *Traktat o schetakh i zapisyakh* [Treatise on accounts and records]. Moscow: Finance and Statistics. [in Russian].

19. Paliy, V.F., & Sokolov, Ya.V. (1988). *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. (2nd ed.). Moscow: Finance and Statistics. [in Russian].

20. Horbachevskyi, V. (1946). *Kurs bukhhalterii* [The course of accounting]. Munich. [in Ukrainian].

21. Ciompa, P. (1910). *Grundrisse einer ökonometrie und die auf der Nationalökonomie aufgebaute natürliche theorie der buchhaltung; ein auf Grund neuer ökonometrischer Gleichungen erbrachter Beweis, dass alle heutigen Bilanzen falsch dargestellt werden* Verlag des Handelsschulvereines in Lemberg / Paweł Ciompa. – Lemberg: Druck von Artur Goldman in Lemberg, 1910.

22. Yaremko, I. Yo. (2002). *Ekonomichni katehorii v metodolohii obliku: monohrafiia* [Economic categories in the accounting methodology: monograph]. Lviv. [in Ukrainian].

Received: 02.03.2018 / Review 04.04.2018 / Accepted 05.30.2018



УДК 657.331.3
JEL Classification M41

Островерха Рита

кандидат економічних наук, доцент
кафедра бухгалтерського обліку
Університет державної фіскальної служби України
Ірпінь, Україна
E-mail: ostrov_8@ukr.net

ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: СУТНІСТЬ ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ

Анотація

Вступ. Бухгалтерський облік починається з первинних документів, тому удосконалення форм і змісту документів є невід'ємною складовою вирішення проблем підвищення ефективності бухгалтерського обліку та зростання якості облікової інформації у контексті забезпечення її відповідності сучасним потребам менеджменту.

Методи. Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні документи, що регулюють бухгалтерський облік. Для вивчення ієрархічної структури системи бухгалтерського обліку та її функціональної цілісності були використані функціональний підхід та структурний аналіз. Ретроспективний та інші методи аналізу використовувались для дослідження тенденцій в еволюції форм документів.

Результати. У статті на основі критичного аналізу сучасних підходів до визначення документів обґрунтовано сутність та склад первинних документів як джерела вхідної облікової інформації. Доведено, що зміст документа формують його реквізити, досліджено чинники, які впливають на зміст та перелік реквізитів документів. Обґрунтовано методичні рекомендації щодо змісту та складу реквізитів первинних документів у контексті відповідності форм документів економічним особливостям об'єктів обліку та видам господарських операцій, а також забезпечення інтеграції різних видів обліку. Розроблено перелік умовно-постійних та умовно-змінних показників з обліку основних засобів, придатний для практичного використання, а також для осучаснення форм документів.

Перспективи. Наслідком використання у бухгалтерському обліку форм первинних документів, більшість з яких були затверджені ще до 2000 р., є їх не узгодженість із нормами Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі - НП(С)БО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі-МСФЗ), не відповідність результатам сучасних наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, а тому не спроможність задовольняти інформаційні запити користувачів, не придатність для складання реєстрів обліку та форм звітності. У цьому зв'язку, особливо перспективними напрямками досліджень є наукове обґрунтування форм первинних документів шляхом їх приведення у відповідність до сучасних економічних реалій, що характеризуються урізноманітненням інформаційних запитів бізнесу та появою нових об'єктів обліку.

Ключові слова: бухгалтерський облік, обліковий процес, первинний документ, носії інформації, інформація, реквізит документа, обов'язкові реквізити, господарська операція.

Вступ.

Застосування ефективних методів та моделей управління, що є основою успішного функціонування і розвитку сучасного бізнесу, передбачає необхідність використання різноманітної інформації. Це зумовлює пошук шляхів системного удосконалення бухгалтерського обліку як основного джерела інформації про діяльність підприємства, тому що оптимізувати складну багаторівневу систему якою є бухгалтерський облік можна лише шляхом синхронної збалансованої раціоналізації усіх складових.

Кібернетична будова бухгалтерського обліку, що базується на схемі «вхід»-«обробка»-«вихід», починається із вхідної інформації. «Запускаючи» обліковий процес, вона стає основою функціонування не лише процесу документування, але й інформаційної системи підприємства у цілому. Таке стратегічне позиціонування дозволяє показникам документів впливати на якість вихідної

інформації та ефективність управлінських рішень, прийнятих на її основі. Це свідчить про безпосередню залежність інформаційного забезпечення менеджменту від вхідної інформації та визначає необхідність пошуку шляхів удосконалення форм первинних документів з метою підвищення якості інформаційних ресурсів, формування яких забезпечує система обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Дослідженню теоретичних засад процесу документування, зокрема, обґрунтуванню сутності поняття «документи»; розробці класифікації первинних документів та переліку обов'язкових реквізитів присвячені наукові праці Т.А. Бутинець, К. В. Безверхого, І.Г. Волошана, К.О. Вольської, С.Ф. Легенчука, С.О. Левицької, Н.М. Малюги, М.Ф. Огійчука, О.О. Осадчої, Н. О. Проня, А.П. Рудановського, Я.В. Соколова, А.В. Янчева.

Проте, вважаємо, що досі не сформовано однастайних підходів до визначення ключових понять, що формують понятійно-категорійний апарат процесу документування; недостатньо уваги приділяється методичному обґрунтуванню змістовних характеристик первинних документів у взаємозв'язку із економічними особливостями об'єктів обліку та видами господарських операцій; відсутні наукові розробки нових форм документів із урахуванням критеріїв визнання та методів обліку об'єктів господарювання, запроваджених П(С)БО та МСФЗ.

Мета.

Метою статті є уточнення термінів «облікові», «бухгалтерські» та «первинні» документи для їх використання в обліковому процесі, а також розробка практичних рекомендацій з удосконалення форм первинних документів з метою забезпечення інформаційних потреб менеджменту.

Методологія дослідження.

Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні документи, що регулюють бухгалтерський облік. Застосування системного підходу до дослідження структури та побудови облікового процесу дозволило встановити взаємозв'язки між носіями інформації на різних етапах облікового процесу, а також визначити їх взаємозалежність та послідовність, наступність при формуванні інформації. Метод моделювання було використано при побудові моделі ієрархічної структури облікового процесу, графічний – для наочного подання результатів дослідження.

Результати.

Виявлено, що понятійно-категорійний апарат, який вживається у науковій літературі, нормативно-правових документах і на практиці, відзначається суттєвими суперечностями і відсутністю однастайності у визначенні таких ключових понять як «документ», «первинні документи», «облікові документи» та «бухгалтерські документи». Це призводить до різних тлумачень вказаних понять і, як наслідок, позначається на раціональності практичних розробок, тому «для правильного розуміння процесу документування в бухгалтерському обліку перш за все необхідно приділити увагу трактуванню основних термінів» [1, с. 48]. Порівняння визначень «облікові», «бухгалтерські» та «первинні» документи, що наводяться у наукових працях [2, с. 158-163; 3, с. 80; 4, с. 92, 95], дозволяє погодитись із висновком: «...визначення поняття первинного та бухгалтерського (облікового) документу у різних літературних джерелах, по суті, є ідентичними» [2, с. 16; 4, с. 95]. Це свідчить, що терміни «облікові», «первинні» та «бухгалтерські» документи використовують для позначення того самого носія інформації. Як показало дослідження, поняття «первинні облікові документи» було запроваджено у 2000 р. для позначення документа, що містить відомості про господарські операції та засвідчує факт її здійснення [5], тобто за самою природою – це обліковий документ, що використовується у бухгалтерському обліку.

На наш погляд, виявлену у тлумаченнях термінів «облікові», «первинні» та «бухгалтерські» документи дихотомію можна вирішити, виходячи з наступного. Тлумачення документів

«обліковими» або «бухгалтерськими» вказує на галузь їх застосування – це носії інформації, що використовуються для ведення бухгалтерського обліку, тобто є змістовною характеристикою документів. Термін «первинні» вказує, що це носій інформації, у якому вперше зареєстрована господарська операція, тобто відображує часову характеристику документів. «Облікові» і «первинні», будучи поняттями різних кваліфікаційних підсистем, вказують на різні характеристики документів, відповідно, їх одночасне використання дозволить отримати більш вичерпну характеристику документів і визначати «первинний документ в облікових цілях» носієм інформації, який «підтверджує здійснення господарської операції, процесу, явища або події в господарській діяльності суб'єкта господарювання в момент їх проведення або після завершення» [6, с. 77].

Наступною, більш значущою та складною для побудови облікового процесу, є проблема визначення сутності, складу та функцій документів у бухгалтерському обліку. Можна виділити два підходи щодо вирішення цього питання. Науковці першої групи виступають за «чітке розмежування сутності понять «первинні» та «бухгалтерські» документи», саме останні вважають «інформаційною основою бухгалтерського обліку» та включають до їх складу «первинні документи, облікові реєстри, фінансову звітність» [1, с. 50; 3, с. 80]. В інших визначеннях до переліку бухгалтерських документів включають «облікові реєстри та форми звітності, різноманітні внутрішні форми документів, які безпосередньо не є свідченнями (доказами) здійснення фактів господарського життя (далі - ФГЖ), а джерелами додаткової зведеної інформації про діяльність підприємства» [2, с. 16; 4 с. 92]. Це закономірно привело до висновку «більш повним визначенням облікових документів є сукупність первинних документів, облікових реєстрів та форм звітності, які забезпечують виконання функцій бухгалтерського обліку» [2, с. 16].

Аналізуючи цей підхід до тлумачення сутності первинних документів, слід зазначити, що термін «документ» є базовим поняттям ієрархічної будови понять, що характеризують носії інформації в усіх сферах та галузях сучасного суспільства, тому безперечно, оскільки носії облікової інформації підтверджують факт здійснення господарських операцій, то з правової, юридичної точки зору вони є документами.

Але, з іншого боку, термін «документ» «багатозначний і залежить від галузі використання» [1, с. 49; 3, с. 80]. Внаслідок особливостей, притаманних бухгалтерському обліку як багаторівневого процесу, призначеному шляхом збирання, обробки та узагальнення показників, що характеризують господарські операції, забезпечувати формування інформації саме про діяльність підприємства, носії інформації набувають особливого змісту (рис.1).

Як видно з рисунку 1, облікова інформація формується поступово, шляхом послідовного проходження через етапи облікового процесу, зміст та послідовність яких визначені логікою процесу створення, обробки та узагальнення інформації та регламентовані нормативними документами [5].

Бухгалтерський облік починається з первинних документів. Вони «складаються при проведенні бухгалтерських операцій і є першим її формальним доказом» [7, с. 322] та «..достатньою основою для бухгалтерського запису, .. бо чого немає у документах, того немає і у світі, тобто для бухгалтера існує лише те, що є у документах, те, що у них не зареєстровано, не може створювати правовідносин, а, відповідно, не може існувати взагалі» [8, с. 173]. В обов'язковому складанні первинних документів на кожну господарську операцію реалізується один із найважливіших принципів бухгалтерського обліку – принцип реєстрації, необхідність дотримання якого, у тому числі, регламентується законодавством України [5, 9]. Визнання законодавством необхідності оформлювати господарські операції первинними документами підтверджує їх значення як об'єкта наукових досліджень.

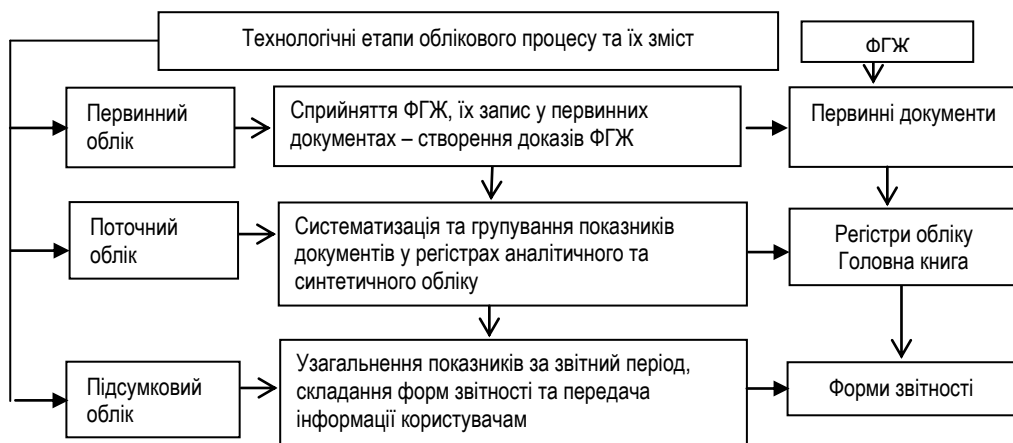


Рис. 1. Послідовність носіїв інформації в обліковому процесі*

*Джерело: розробка автора

Згідно Закону України, на наступному етапі облікового процесу «інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку» [5]. Як витікає з наведеного, обробку показників документів можна провести лише за допомогою регістрів обліку, структура яких спеціально пристосована для групування і систематизації інформації за напрямками, потрібними для прийняття управлінських рішень.

Підсумкова інформація як продукт бухгалтерського обліку, формується у формах звітності, перелік і зміст показників яких регламентуються законодавством (для централізованої звітності) або визначаються потребами користувачів інформації (для внутрішньогосподарської звітності).

Отже, на кожному етапі облікового процесу інформація відрізняється за рівнями деталізації, змістом, структурою та призначенням, тому для її формування потрібні специфічні форми носіїв інформації, які відрізняються між собою за змістом, будовою та структурою. Чітке та однозначне виділення та виокремлення кожної групи носіїв інформації (первинні документи - регістри обліку - форми звітності) дозволить встановити взаємозв'язки між їх показниками, забезпечити їх наступність та логічну послідовність у процесі формування підсумкової інформації. Виходячи з викладеного, більш правильним є підхід другої групи, представники якої під документами розуміють лише носії інформації, що «фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження й дозволи адміністрації (власника) на їх проведення (документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення)» [10, с. 112] та визначають первинний документ як «документ, що складається у момент здійснення господарської операції або безпосередньо після її завершення, фіксує господарську операцію та підтверджує її здійснення, є підставою для записів у реєстрах обліку та відображення на рахунках бухгалтерського обліку» [11, с. 323]. У цьому визначенні чітко окреслено сутність первинних документів, вказано на їх відмінність від регістрів обліку, а тому воно придатне для використання в наукових дослідженнях та практичних розробках.

У наукових працях зустрічаються підходи, у яких поняття «документ» ототожнюють з поняттям «інформація» [1, с. 50; 3, с. 79], що потребує додаткового уточнення. На наш погляд, документ (лат. *documentum* - «зразок, свідоцтво, доказ») є носієм інформації (лат. *information* - роз'яснення, викладення), під якою розуміють загальнонаукове поняття, що включає обмін відомостями про яку-небудь подію, чийсь діяльність, повідомлення про щось. У бухгалтерському

обліку інформацією є набір повідомлень щодо ФГЖ, тому ототожнення документа з інформацією не коректне.

Визначення первинних документів у бухгалтерському обліку наводяться у двох різних нормативних документах [5, 9]. При їх порівнянні можна встановити підходи законодавців щодо ролі та значення документів у веденні бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення первинного документа у нормативних документах, що регулюють бухгалтерський облік*

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку
Первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи	Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення

* Джерело: сформовано автором на основі [5, 9]

Як видно з таблиці 1, в обох нормативних документах вказується на первинні документи як підставу для бухгалтерського обліку господарських операцій, у Положенні конкретизуються форми документів (письмова або електронна), а також перелік документів. Це свідчить про однаковість та узгодження підходів нормативних документів при тлумаченні первинних документів. Оскільки визначення первинних документів у законодавстві періодично змінюється, то при їх порівнянні за різні часові періоди можна встановити тенденції в еволюції нормативних визначень та їх наближення (або відставання) до наукових засад (табл. 2).

Таблиця 2

Визначення первинного документа у ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»*

Редакція від 03.11.2016 р.	Редакція до 3.11.2016 р.
Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.	Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення.

* Джерело: сформовано автором на основі [5]

Як видно з табл. 1, починаючи з 2017 р. у підходах до визначення первинного документа сталися значні зміни. По-перше, було скасовано вимогу щодо складання первинного документа під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення. По-друге, відтепер документ не повинен підтверджувати здійснення господарської операції, замість цього він повинен містити лише відомості про неї. Аналіз змін, що відбулися у визначенні первинних документів, показав зниження ролі документів. Так, вилучення норми щодо обов'язку складати первинні документи під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення, по-перше, дозволяє суб'єктам господарювання довільно ставитись до зазначення дати у документах, що призводить до перекручення інформації, у тому числі щодо обсягів реалізації продукції та відповідно, величини бази оподаткування. По-друге, суперечить нормам законодавства, якими встановлюється наявність документів на кожну операцію. Отже, при визначенні поняття «первинні документи» нормативно-правова база не увібрала основних критеріальних характеристик документів, що негативно позначається як на процесах документування, так і на якості інформації бухгалтерського обліку у цілому.

Визнання документів «початком всіх записів в обліку, його базою і основою [2, с. 8], а також «підставою для запису в бухгалтерському обліку» [6, с. 76] свідчать, що повнота і достовірність облікової інформації безпосередньо залежать від якості первинних документів та їх правильної організації [2, с. 8; 6, с. 78]. У зв'язку з цим висуваються особливі вимоги до змісту та

порядку оформлення бухгалтерських документів [12, с. 11], перелік яких можна сформувати на основі наукових праць. Із висловлення «немає документа, немає бухгалтерського запису» [8, с. 33] витікає обов'язковість складання документів як «безперечного письмового доказу господарського факту, що здійснювався», при цьому наголошується на необхідності забезпечення безперервності й суцільності спостереження за господарськими операціями [6, с. 78]. Серед інших вимог найчастіше зустрічаються наступні: «Документи повинні складатися своєчасно, як правило, в момент здійснення господарських операцій, доброякісно, містити достовірні дані і мати обов'язкові реквізити [13, с. 292]. Отже, основними вимогами, що ставляться до змісту документів, є достовірність інформації, її юридична доказовість, повнота, корисність, доцільність при відображенні ФГЖ.

Зміст первинного документа формує система показників, що у ньому зазначаються, тому якість інформації, її репрезентативність, достовірність безпосередньо залежать від переліку та змісту реквізитів, за допомогою яких у документах відображують ФГЖ. При розробках переліку показників документів було встановлено, що «найзручнішою є класифікація реквізитів, загальна для електронних і паперових документів, згідно з якою реквізити поділяються на обов'язкові та необов'язкові» [11, с. 328]. Як у наукових працях [2, с. 33-35; 12, с. 13; 10, с. 114], так і у нормативних документах [5; 9] основна увага приділяється обов'язковим реквізітам, перелік яких, як правило, обмежується стандартним набором показників, однаковим для усіх документів.

Кожна класифікація реквізитів має власне функціональне призначення та певні завдання у процесі документування ФГЖ. З одного боку, обов'язкові реквізити є інструментом адміністрування процесу документування з боку регулюючих органів. Але, з іншого боку, оскільки вони забезпечують однакові підходи до оформлення документів, а тому їх достовірність, повноту та доказовість здійснення господарської операції, то є безальтернативним напрямком державного регулювання процесу документування, який потрібно удосконалювати шляхом наукового обґрунтування форм документів.

На відміну від обов'язкових, додаткові реквізити формують якісні характеристики інформації, чим забезпечують її адаптування до специфіки потреб кожного користувача. Формування складу та визначення змісту додаткових реквізитів є складною науковою проблемою, першочерговим етапом вирішення якої є встановлення чинників, що впливають на цей процес.

Оскільки «метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства» [5], то основним чинником впливу на склад і структуру інформації є потреби та запити користувачів облікової інформації, виявлення та формування яких є першочерговим етапом розробки додаткових реквізитів документів.

Зміст інформаційних потреб користувачів визначається завданнями, що ставляться менеджментом при прийнятті управлінських рішень. Одержання конкретних результатів від використання облікової інформації забезпечить підпорядкування реквізитів документів вирішенню конкретних завдань з управління бізнесом (зростання доходів за видами діяльності або видами продукції, зниження витрат, оптимізація дебіторської заборгованості, тощо).

Менеджмент на підприємстві як безпосередній користувач інформації, найкраще за інших усвідомлює власні інформаційні потреби та найкраще обізнаний із особливостями власного бізнесу, тому саме йому доцільно надати право самостійно визначати додаткові реквізити документів, які доцільно відображувати, обробляти та узагальнювати у системі обліку з метою прийняття управлінських рішень. Форми таких документів, самостійно розроблених суб'єктами господарювання, доцільно затвердити Наказом про облікову політику та оформляти як додатки до нього.

Роль первинних документів в обліковому процесі як «передумови подальшого функціонування не лише системи первинного обліку, але й усієї інформаційної системи суб'єкта господарювання» [14, с. 832] визначає саме їх основою інформаційного забезпечення потреб поточного обліку та звітності: «Документи повинні бути зареєстровані в рахунках балансу: зміст балансу тим самим оформлюється документами» [15, с. 241]. Ієрархізовану залежність між носіями

інформації, що використовуються в обліковому процесі, найбільш точно відбиває пірамідальна модель (рис. 2).

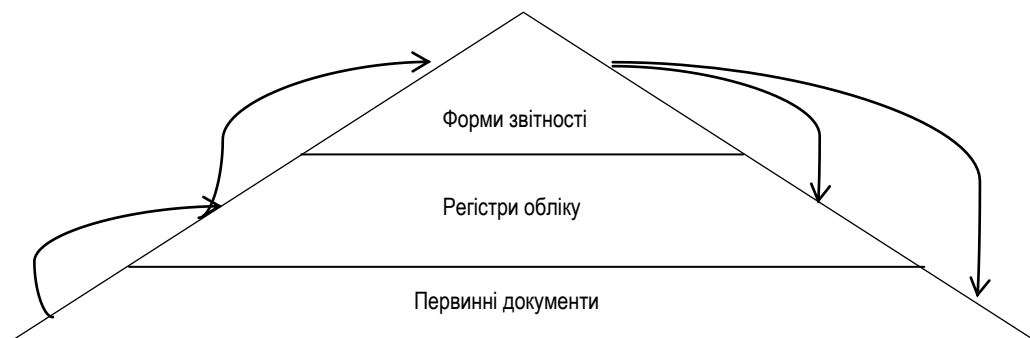


Рис. 2. Взаємозв'язок носіїв інформації в обліковому процесі*

**Джерело: розробка автора*

Як видно з рисунку 2, прямий та зворотний взаємозв'язок, що існує між носіями інформації, зумовлює, з одного боку, їх логічну послідовність від простого до складного, а, з іншого – взаємний вплив в обліковому процесі.

Первинні документи є єдиним джерелом вхідної інформації у систему бухгалтерського обліку, що дозволяє їм безпосередньо впливати на якість аналітичного і синтетичного обліку та форм звітності. Але, з іншого боку, для того, щоб первинні документи забезпечували інформаційні потреби інших етапів облікового процесу, при формуванні переліку показників слід виходити з переліку та змісту регістрів аналітичного та синтетичного обліку та форм звітності. Це забезпечить послідовність, взаємозв'язок та наступність показників документів, облікових регістрів та форм звітності, дозволить одержати інформацію потрібного рівня деталізації та узагальнення, тобто задовольнити потреби управління та складання форм звітності.

Взаємозв'язок між носіями інформації в обліковому процесі можна побачити на прикладі схеми обліку операцій з приймання в експлуатацію основних засобів (рис.3).

Як видно зі схеми 3, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів як первинний документ може бути основою для складання регістрів аналітичного і синтетичного обліку, а також форм звітності за умови наявності у складі його реквізитів показників, передбачених регістрами обліку та формами звітності, зокрема, Примітками до річної фінансової звітності. Відповідно, форми документів потребують детального наукового обґрунтування у напрямку адаптування та координації із змістом та структурою регістрів обліку та форм звітності.

Одним із чинників, що впливають на кількість і зміст реквізитів, є характер господарської операції та призначення документа [6, с. 77]. Вплив характеру господарської операції на форму документів полягає у включенні до складу реквізитів документа критеріальних ознак, які характеризують господарську операцію та відбивають економічну сутність об'єкта обліку. Це забезпечить достовірний, повний і правильний опис ФГЖ за допомогою методичного інструментарію бухгалтерського обліку (способів і прийомів сприйняття, оцінки та відображення ФГЖ).

Процес формування реквізитів документів поділяється на два етапи: 1) вибір інформаційних параметрів, які детально характеризують об'єкт дослідження відповідно до завдань управління, тому підлягають відображенню в обліку; 2) складання переліку реквізитів у формі, зручній для використання (електронний або паперовий документ, довідники, інформаційні бази).

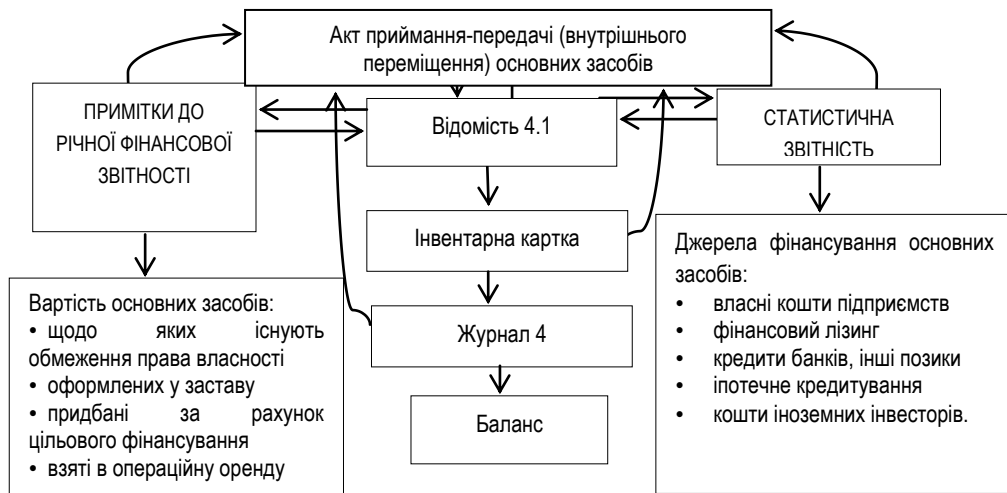


Рис. 3. Схема обліку операцій з надходження основних засобів в експлуатацію*

*Джерело: розробка автора

Методику розробки переліку реквізитів розкрито на прикладі показників з обліку основних засобів (табл. 3).

Таблиця 3

Перелік показників документів з обліку основних засобів*

Назва показників		Призначення показників	Носії інформації
Умовно-постійні	Умовно-змінні		
Повна назва об'єкта, коротка технічна характеристика, назва структурного підрозділу-одержувача об'єкта та здавача, код матеріально-відповідальної особи, дата надходження; дата введення в експлуатацію;	Первісна вартість, залишкова вартість, ліквідаційна вартість,	Для обліку введення в експлуатацію. Для обліку ліквідації об'єкта основних засобів	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів форма ОЗ-1.
маса об'єкта за паспортом; наявність дорогоцінних металів та каміння; джерело капітальних інвестицій (власні кошти, цільове фінансування, внески до статутного капіталу); інвентарний номер, група основних засобів; строк корисного використання (експлуатації); норма амортизаційних відрахувань	відновлювальна вартість, сума зносу (амортизації); кількість ремонтів та їх вартість; сума (дооцінки, уцінки) як первісної вартості основних засобів, так і їх зносу; технічний стан та причини списання	Для обліку внутрішнього переміщення між структурними підрозділами. Для нарахування зносу (амортизації) Для обліку передачі об'єктів іншим підприємствам (при продажу, обміні, оренді).	Акт списання основних засобів. Акт на списання автотранспортних засобів. Інвентарна картка обліку основних засобів. Опис інвентарних карток основних засобів. Інвентарний список основних засобів.

*Джерело: розробка автора

Склад реквізитів документів (табл. 3) всебічно характеризує основні засоби, тому дозволяє вирішити комплекс облікових завдань, зокрема, організувати аналітичний і синтетичний облік основних засобів у розрізі облікових груп, у тому числі з метою нарахування зносу (амортизації), у розрізі матеріально-відповідальних осіб та за місцями експлуатації (використання), а також заповнити форми звітності.

Поділ переліку показників документів з обліку основних засобів на умовно-постійні та умовно-змінні дозволяє його використовувати в умовах застосування комп'ютерних технологій.

Умовно-постійні показники є основою для створення інформаційної бази даних, придатної для багаторазового використання при автоматичному введенні інформації, що відображує операції з руху основних засобів або застосовувати для вирішення інших облікових завдань (щомісячного нарахування зносу (амортизації), розрахунку залишкової вартості об'єктів основних засобів, складання форм звітності). Вилучення з первинних документів умовно-постійних реквізитів та створення баз інформації, придатних для багаторазового використання, сприятиме зростанню ефективності обробки облікової інформації за рахунок автоматизації робіт зі складання первинних документів та введення інформації в пам'ять ЕОМ, зменшення кількості помилок та зростання якості інформації.

Форми первинних документів, що використовуються у бухгалтерському обліку, були запроваджені ще до 2000 року, вони не відповідають решті нормативних документів щодо визнання та обліку об'єктів господарювання, тому не спроможні забезпечити формування якісної інформації за сучасними стандартами та вимогами. Це загострює проблему «осучаснення» форм первинних документів, серед основних шляхів якого можна виділити приведення переліку та змісту реквізитів документів у відповідність до вимог НП(С)БО та МСФЗ, розробка показників, що характеризують кваліфікаційні характеристики нових об'єктів обліку, які закономірно виникають у практичній діяльності суб'єктів господарювання та потребують відображення в обліку. Зокрема, перелік показників з обліку основних засобів (див. табл. 3) адаптовано до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та змісту Приміток до фінансової звітності, тому він може бути використаний для розробки оновлених форм документів з обліку руху основних засобів.

Ще одним чинником, вплив якого необхідно врахувати при формуванні переліку реквізитів документів, є інтеграція усіх видів обліку. «На практиці ряд суб'єктів господарювання для кожного виду обліку створюють окремі інформаційні бази з окремим введенням даних про одну й ту ж саму операцію в кожну базу» [10, с. 110]. Це здорожує бухгалтерський облік, призводить до дублювання, повторення однакової інформації і, як наслідок, негативно позначається на ефективності управління. Виявлені недоліки призвели до висновку щодо організаційної побудови бухгалтерського обліку, яка «має бути такою, щоб без додаткових виборів можна було у будь-який час одержати дані про формування показників, потрібних для прийняття управлінського рішення та складання бухгалтерської звітності: фінансової, статистичної, податкової тощо. Для цього бухгалтерський облік в управлінні на підприємстві потрібно будувати за ознаками потреб фінансового, податкового та внутрішньогосподарського обліку» [16, с.123].

Для перетворення первинних документів в єдину інформаційну базу управління потрібно розробити систему реквізитів, що забезпечать групування інформації відповідно до потреб фінансового і управлінського обліку, також розрахунків за податками.

Наприклад, запровадити використання коду товару згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) не лише при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності і складанні податкових накладних з податку на додану вартість, але й для інших потреб, що дозволить вирішити одночасно декілька завдань, зокрема:

1) присвоєння кожному виду запасів номенклатурного номеру (шифру), розробленого на основі кодів УКТ ЗЕД, унеможливить переплутаніну однорідних видів цінностей, зменшить кількість помилок в обліку запасів, прискорить процеси приймання та видачі зі складу за умови наявності маркерів для позначення видів запасів;

2) прискорить складання та зменшить кількість помилок у податкових накладних;

3) забезпечить правильність розрахунку сум акцизного податку, ставки якого також встановлені у розрізі кодів УКТ ЗЕД, та безпомилкове складання акцизних накладних;

4) за умови зазначення усіма контрагентами кодів УКТ ЗЕД у документах з відвантаження запасів (сировини, матеріалів, готової продукції) та обміну первинними документами (товарно-транспортними накладними) через засоби електронного зв'язку можна забезпечити автоматичне введення багаточисельних переліків цінностей безпосередньо у пам'ять ЕОМ без застосування ручної праці, що оптимізує як облік розрахунків з постачальниками або покупцями, так і облік

запасів на підприємстві.

На вибір і формування облікових показників впливають чинники протилежного характеру. З одного боку, лише детальна, повна облікова інформація спроможна задовольнити потреби не лише бухгалтерського обліку, але й інших функцій управління, але, з іншого боку, «чим більше документів, призначених забезпечити управління інформацією, тим більша невизначеність, пов'язана із прийняттям рішень» [8, с. 177].

Згідно із законом реєстрації, сформульованим Соколовим Я.В., «ФГЖ підлягають реєстрації лише у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на процеси господарювання» решта інформації набула назви «надмірної, надлишкової», тому «бухгалтер повинен зробити усе, щоб ліквідувати її в обліку» [8, с. 33].

Зменшити надмірну кількість інформації для конкретного користувача пропонується шляхом її проходження через три етапи фільтрації (фізичний канал, семантичний фільтр та прагматичний фільтр), призначені для її оцінки за різними параметрами [2, с. 49]. На погляд автора, основним критерієм вибору обсягу та складу облікової інформації є «економічний ефект від управлінських рішень, прийнятих на основі заново одержаних показників» [8, с.33], тобто її важливість, цінність, корисність для процесу управління.

Запровадження сучасних технологій збирання та обробки облікової інформації (телекомунікаційних, із застосуванням комп'ютерної техніки) вважається основним напрямком удосконалення облікового процесу, у тому числі документування ФГЖ. Але, оскільки «в умовах застосування інформаційних технологій наукові основи теорії та організації бухгалтерського обліку залишаються незмінними» [14, с. 830], то питання удосконалення змісту та переліку реквізитів документів як носіїв вхідної інформації залишаються актуальними. Крім того, комп'ютеризація обліку вимагає подальшого розвитку його методології, зокрема, пристосування форм документів до конфігурації комп'ютерної програми, розробки способів сприйняття і реєстрації облікової інформації із застосуванням засобів автоматичного зчитування інформації та її накопичення у пам'яті машини.

Висновки та перспективи.

Управління підприємством та розробка управлінських рішень базуються на обліковій інформації. Це зумовлює пошук концепцій та моделей, які дозволять оптимізувати та раціоналізувати інформаційне забезпечення менеджменту підприємства.

Зміст первинного документа формують його реквізити, які використовують для відображення та опису ФГЖ. Це доводить, що інформаційна місткість, якість, репрезентативність та достовірність інформаційних ресурсів та їх управлінські можливості визначаються змістовними характеристиками інформації, тому основним напрямком розвитку методології документування є адаптування переліку та змісту показників документів до завдань управління бізнесом, специфіки галузевої і фінансово-господарської діяльності підприємства, особливостей господарських операцій та економічних властивостей об'єктів господарювання, а також приведення у відповідність до вимог НП(С)БО та МСФЗ.

Перспективи розвитку бухгалтерського обліку взагалі, та документування господарських операцій зокрема, нерозривно пов'язані із запровадженням сучасних комп'ютерних технологій збирання та обробки облікової інформації, тому актуальним напрямком наукових досліджень є обґрунтування методологічних засад і розробка практичних методів, способів і прийомів, що забезпечать автоматичне фіксування інформації про господарські операції на електронних носіях та перехід до бездокументарної форми обліку, але, проблеми, пов'язані з удосконаленням змістовного наповнення документів як носіїв вхідної інформації залишатимуться актуальними незважаючи на форму носіїв інформації (паперову або електронну).

Список використаних джерел

1. Пронь Н. О. Документування в Україні: сучасний стан та напрями наступних досліджень. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2011. Вип. 20(1). С. 47-52.

2. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія / С.Ф. Легенчук, К.О. Вольська, О.В. Вакун. Івано-Франківськ : Вид. Кушнір Г. М., 2016. 228 с.
3. Левицька С.О., Осадча О.О. Концептуальні поняття складових документообігу на вітчизняних підприємствах. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 3 (57). С. 79-81.
4. Дударева К.О. Обґрунтування ключових понять процесу документування. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 2(17). С. 91-99.
5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон від 16 липня 1999 р. № 966-XIV / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення : 10.03.2018)
6. Маренич Т.Г. Документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: аналіз новацій та напрямів поліпшення. *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2017. № 1. С. 76-79.
7. Великий тлумачний словник сучасної української мови / за ред. Бусела В.Т. Ірпінь : Вид-во «Перун», 2009. 1736 с.
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
9. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення : 15.03.2018)
10. Малюга Н.М. Концепція документування операцій суб'єктів господарювання в Україні. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2017. 4(42). С. 110-116.
11. Пронь Н. О. Поняття первинних документів та вимоги до їх оформлення. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. Вип. 17. С. 322-329.
12. Безверхий К. В. Облікові документи як первинна складова обліково-звітної інформації підприємства. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2013. № 1 (14). С. 11-18.
13. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н.Азрилияна. Москва : Институт новой экономики, 1999. 574 с.
14. Волошан І.Г. Процес документування та первісної обробки облікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 16. С. 828-834.
15. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения. Москва : Изд. комиссия студентов М.К.И., 1913. XXXVIII, 379 с.
16. Сопко В.В., Сопко В.В. Бухгалтерський облік – базовий інструмент державної регульовальної політики забезпечення фінансово-економічної стабільності та економічного розвитку. *Наукові записки НАУКМА*. 2012. Том 133. С. 115-125.

Статтю отримано: 06.03. 2018 / Рецензування 06.04.2018 / Прийнято до друку: 30.05.2018

Rita Ostroverha

PhD (in Economics), Assistant Professor
Department of Accounting
University of the State Fiscal Service of Ukraine
Irpin, Ukraine
E-mail: ostrov_8@ukr.net

PRIMARY DOCUMENTS IN ACCOUNTING: ESSENCE AND DIRECTIONS OF PERFECTION

Abstract

Introduction. Accounting begins with primary documents, therefore, improving the forms and content of documents is an integral part of solving problems of increasing the efficiency of accounting and the quality of accounting information in the context of ensuring its compliance with modern management needs.

Methods. Theoretical and methodological basis of research are the works of leading domestic and foreign scientists on the theory of accounting, legislation regulating accounting. To study the hierarchical structure of the accounting system and its functional integrity, a functional approach and structural analysis were used. Retrospective and other methods of analysis were used to study the evolution of document forms

Results. The article substantiates the essence and composition of documents as a source of primary accounting information on the basis of a critical analysis of modern approaches to document definition. It is proved that the contents of the document form its requisites, that is why the factors influencing the contents of the requisites of the documents are analyzed. Methodological recommendations on forming indicators of primary documents that correspond to economic features of accounting objects and types of economic operations are developed, and also integration of various types of accounting is ensured. To account for fixed assets, a list of conditionally fixed and conditionally variable indicators was developed that can be used to modernize the forms of documents.

Discussion. The use in the accounting of forms of primary documents, most of which were approved before 2000, predetermines their inconsistency with the norms of national accounting provisions (standards) (hereinafter - NP(C)BU) and international financial reporting standards (hereinafter IFRS), inconsistency with results of modern scientific research in the field of accounting, and therefore not the ability to satisfy information requests of users, not the suitability for compiling accounting registers and reporting forms. In this regard, especially promising areas of research is the scientific justification of the forms of primary documents by bringing them in line with modern economic realities, characterized by a variety of information requests for business and the emergence of new accounting objects.

Keywords: accounting, accounting process, primary document, information carriers, information, document requisite, mandatory requisites, business transaction.

References

1. Pron, N. O. (2011). Dokumentuvannia v Ukraini: suchasnyi stan ta napriamy nastupnykh doslidzen [Documenting in the Ukraine: the present state and direction of these studies]. *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu*, 20(1), 47-52 [in Ukrainian].
2. Lehenchuk, S.F., Volska, K.O., & Vakun, O.V. (2016). *Dokumentuvannia v bukhgalterskomu obliku: protsesnyi pidkhid: monografiia* [Documentation in accounting: a process approach]. Ivano-Frankivsk : Vydavets Kushnir H.M. [in Ukrainian].
3. Levyczka, S.O., & Osadcha, O.O. (2011). Kontseptualni poniattia skladovykh dokumentoobihu na vitchyznianskykh pidpriemstvakh [Conceptual concepts of document circulation in domestic enterprises]. *Visnyk ZhDTU*, 3 (57), 79-81. [in Ukrainian].
4. Dudaryeva, K.O. (2015). Obgruntuvannia kluchovykh poniat protsesu dokumentuvannia. [Justification of the key concepts of the documenting process]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, 2(17), 91-99. [in Ukrainian].
5. Pro bukhgalterskyi oblik i finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon vid 16 lypnia 1999 p. № 966-XIV [The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" No. 996-XIV of 16.07.1999]. Retrived from <http://uapravo.net/data/base51/ukr51374.htm>
6. Marench, T.G. (2017). Dokumentalne zabezpechennia zapysiv u bukhgalterskomu obliku: analiz novatsii ta napriamy polipshennia. [Documentary maintenance of records in accounting: the analysis of innovations and directions of improvement]. *Aktualni problemy innovatsiinoi ekonomiky*, 1, 76-79. [in Ukrainian].
7. Busel, V.T. (Ed.) (2009). Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy [A great explanatory dictionary of the modern Ukrainian language]. Irpin : Vyd-vo: «Perun». [in Ukrainian].
8. Sokolov Ya.V. (2000). *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of Accounting Theory]. Moscow. Finansy i statistika [In Russian].
9. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy No 88 "Pro zatverdzhennia Polozhennia pro dokumental'ne zabezpechennia zapysiv u bukhgalters'komu obliku" vid 24.05.1995 r. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95/print1454437206566826>.
10. Malyuga N.M. (2017). *Koncepciya dokumentuvannia operacij subyektiv gospodaryuvannya v Ukraini* [The Concept of Documenting Operations of Business Entities in Ukraine]. *Visnyk ZhDTU. Seriya: Ekonomichni nauky*, 4(42), 110-116. [in Ukrainian].
11. Pron N. O. (2011). Ponyattia pervynykh dokumentiv ta vymogy do yih oformlennia [The concept of primary documents and the requirements for their design]. *Finansy, oblik i audyt*, 17, 322-329. [in Ukrainian].
12. Bezverkhyi, K. V. (2013). Oblikovi dokumenty yak pervynna skladova oblikovo-zvitnoi informatsii pidpriemstv [Accounting documents as the primary component of accounting and reporting information of the enterprise]. *Yevropejskyj vektor ekonomichnoho rozvytku*, 1 (14), 11-18. [in Ukrainian].
13. Azrilijan, A. N. (1999). *Bolshoj buhgalterskij slovar* [The Big Accounting Dictionary]. Moscow : Institut novoj ekonomiki. [In Russian].
14. Voloshan I.G. (2017). Proces dokumentuvannia ta pervisnoyi obrobky oblikovoyi informaciyi v umovax avtomatyzovanykh oblikovykh system [The process of documentation and initial processing of accounting information in automated accounting systems]. *Globalni ta nacionalni problemy ekonomiky*, 16, 828-834. [in Ukrainian].

15. Rudanovskiy A. P. (1913). Printsipyi obschestvennogo schetovedeniya. [Principles of public accountancy]. Moscow : Izd. komissiya studentov M.K.I., XXXVIII, 379. [In Russian].
16. Sopko V.V., Sopko V.V. (2012). Buhalterskyj oblik – bazovyj instrument derzhavnoyi regulyuvalnoyi polityky zabezpechennya finansovo-ekonomichnoyi stabilnosti ta ekonomichnogo rozvytku [Accounting – basic tool of state regulatory policies of financial and economic stability and economic development]. *Naukovi zapysky NaUKMA*, 133, 115-125. [in Ukrainian].

Received: 03.06.2018 / Review 04.06.2018 / Accepted 05.30.2018



АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ДІЯЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ



ANALYTICAL MAINTENANCE
OF BUSINESS ACTIVITY

УДК 636.2.034.082:338.43(477)
JEL Classification O130, L320, M110

Кругляк Ольга

к.е.н., с.н.с., п.н.с.

лабораторія економіки племінних ресурсів та дослідних господарств

Інститут розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН

с. Чубинське, Україна

E-mail: ovokrug@gmail.com

АНАЛІТИЧНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ НЕПРОДУКТИВНИХ ВИТРАТ В ТВАРИННИЦТВІ

Анотація

Вступ. Дослідження присвячене аналітичній інтерпретації непродуктивних витрат в тваринництві, зокрема, в молочному скотарстві та пошуку шляхів зниження рівня непродуктивних витрат на утримання великої рогатої худоби молочного напрямку.

Методологія. Інформаційною базою слугувала створена автором база даних з економічних показників діяльності державних підприємств Черкаської області, що входять до мережі Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН України. В процесі дослідження, для систематизації, класифікації та аналітичної інтерпретації непродуктивних витрат в тваринництві, загалом, та молочному скотарстві, зокрема застосовувались методи контент-аналізу наукових джерел та нормативно-правових документів, структурний аналіз і порівняння, статистичні та економіко-математичні методи.

Результати. В результаті досліджень здійснено класифікацію витрат за ефективністю в молочному скотарстві. Результати досліджень показали, що аналіз непродуктивних витрат на утримання великої рогатої худоби молочного напрямку продуктивності доцільно здійснювати на основі сукупності критеріїв, як-то: інноваційно-виробничі, ринкові, соціально-екологічні. Відповідно до запропонованих підходів здійснено аналітичну інтерпретацію непродуктивних витрат на виробництво продукції молочного скотарства в державних підприємствах, що входять до мережі Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН (Черкаська обл.), частка яких склала близько 2 % від витрат на виробництво молока.

Підтверджено гіпотезу, що непродуктивні витрати в молочному скотарстві виникають від незбалансованої годівлі, неефективного способу утримання, недостатнього догляду та ветеринарного забезпечення, зниження генетичного потенціалу, подовження тривалості міжотельного періоду, скорочення тривалості господарського використання корів, низької якості молока та нееквівалентних цін його реалізації.

Висновки. За результатами досліджень зроблено висновок, що запропоновані заходи щодо оптимізації виробничих витрат підприємств галузі молочного скотарства шляхом зниження рівня непродуктивних витрат на утримання великої рогатої худоби молочного напрямку продуктивності можливі за впровадження комплексу заходів із селекції, генетики, відтворення та годівлі тварин.

Ключові слова: виробничі витрати, аналіз, управління витратами, непродуктивні витрати, молочне скотарство, ефективність.

Вступ.

Найважливіше значення в управлінні витратами відіграє оперативно отримана інформація про витрати, що дає змогу втручатись у виробничий процес і оптимізувати його. Для ефективного управління витратами на підприємстві серед усіх видів витрат слід виділяти

непродуктивні витрати і шукати шляхи їх зниження. Це обумовлює актуалізацію досліджень з аналізу та оптимізації рівня витрат підприємств аграрного сектору і є, на сьогодні, одним з ключових завдань економічних досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

У сучасній науковій літературі, присвяченій проблемам управління витратами підприємства загалом, а також питання обґрунтованого аналізу рівня витрат постійно перебуває у центрі уваги науковців. Над питаннями формування основних засад вивчення проблеми аналізу витрат виробництва у сільському господарстві працювали вітчизняні вчені В. Г. Андрійчук [2, 3], П. С. Березівський [4, 5], С. І. Дем'яненко [6], В. С. Дієсперов [7], В. Я. Месель-Веселяк [8, 9], П. Т. Саблук, В. І. Бойко, Т. Л. Мостенська [9-11], Н. В. Ульяновченко, Д. В. Шиян [12] та ін., які визначили поняття витрат, обґрунтували їх класифікацію, методичні підходи до вартісного вираження витрат сільськогосподарського виробництва за видами спожитих ресурсів тощо.

Значна увага дослідників приділена впливу особливостей функціонування підприємств галузі тваринництва, зокрема молочного скотарства, де в якості специфічних засобів виробництва використовуються живі тварини, отже, біологічні фактори мають суттєвий вплив на технологічний процес виробництва продукції цих галузей та склад і обсяг використаних ресурсів, а, відтак, продовження подальших досліджень оптимізації виробничих витрат підприємств галузі молочного скотарства є надзвичайно актуальним.

Мета.

Одним із найбільш ефективних підходів оптимізації виробничих витрат підприємств галузі молочного скотарства є зниження рівня непродуктивних витрат на утримання великої рогатої худоби молочного напрямку продуктивності. За мету досліджень поставлено формування підходів до проведення економічної оцінки непродуктивних витрат на утримання великої рогатої худоби молочного напрямку продуктивності.

Методологія дослідження.

В процесі дослідження застосовувались патентний пошук, контент-аналіз наукових джерел та нормативно-правових документів, структурний аналіз і синтез, порівняння, статистичні, економіко-математичні методи. Інформаційною базою слугували економічні показники роботи державних підприємств, що входять до мережі Інституту розведення і генетики тварин імені М.В. Зубця НААН (Черкаська обл.).

Результати.

За результатами досліджень облікової політики підприємств, що входять до мережі Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН витрати для цілей планування та обліку виділяються за статтями калькуляції собівартості. Зокрема, статтями витрат на виробництво продукції основного молочного стада є – витрати на оплату праці разом із нарахованим єдиним соціальним внеском, корми, роботи та послуги, матеріальні витрати, що серед інших включають вартість палива та мастильних матеріалів, засоби захисту тварин, амортизація необоротних активів, витрати на ремонт необоротних активів та інші витрати на утримання основних засобів, інші витрати та загальновиробничі витрати [14].

На думку В.С. Леня та В.С.Місіка, наведені види витрат, відповідно до доцільності їх витрачання, також поділяються на продуктивні та непродуктивні, інформація про останні має окремим рядком наводитись в Примітках до річної фінансової звітності підприємства [15]. На відміну від продуктивних витрат, які є виправданими та доцільними для даного виробництва, непродуктивні витрати виникають в разі порушень технології, недоліків в організації виробництва тощо.

До непродуктивних витрат, передусім, необхідно віднести витрати, що мають відхилення у

порівнянні із нормативними, тобто незаплановані витрати, що не були відображені у кошторисі. Їх поділяють на непродуктивні витрати та непродуктивні втрати [15] (рис. 1).

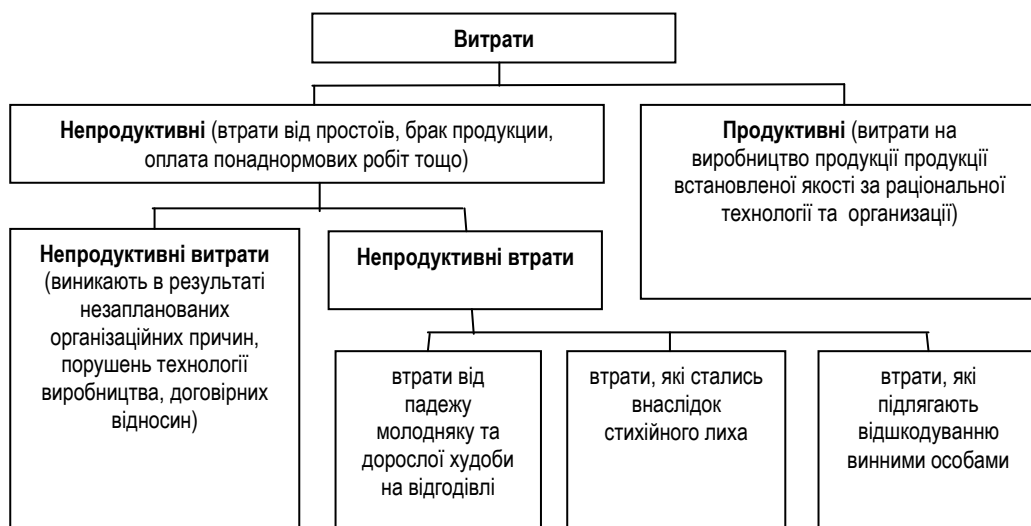


Рис. 1. Класифікація витрат за ефективністю в молочному скотарстві

Джерело: систематизовано автором на основі контент-аналізу наукових джерел [1,5,10-15]

Зокрема, втрати можуть виникати у випадку заподіяння матеріальної шкоди третіми особами (мають бути відшкодовані); знецінення запасів; втрати, пов'язані з надзвичайними подіями; у вигляді штрафів, пені, списання безнадійної заборгованості тощо. Для цілей бухгалтерського обліку до непродуктивних втрат в молочному скотарстві включають втрати від падежу молодняку та дорослої худоби на відгодівлі, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації [14].

Щодо непродуктивних витрат, що виникають внаслідок незапланованих організаційних причин, порушень технології виробництва, договірних відносин, – на відміну від непродуктивних втрат, їх можливо уникнути. Тому причини та динаміка їх виникнення мають бути об'єктом прискіпливого вивчення управлінського обліку та фінансового менеджменту підприємств. Серед наслідків порушення технології та недоліків організації виробництва в молочному скотарстві найчастіше зустрічаються:

- значна трудомісткість продукції та недостатня продуктивність праці;
- перевитрати матеріалів;
- перевитрати кормів внаслідок порушення технології їх заготівлі та зберігання, недостатнього нормування годівлі й балансування раціонів;
- порушення технології відтворення стада і вирощування ремонтного молодняку;
- несвоєчасна діагностика та лікування тварин;
- неефективне використання обладнання тваринницьких ферм.

Економічну оцінку непродуктивних витрат на утримання великої рогатої худоби в тваринництві, зокрема, молочного напрямку продуктивності, що утримується суб'єктами господарювання, необхідно здійснювати на основі критеріїв, що враховують основні фактори впливу на ефективність. До таких критеріїв відносять інноваційно-виробничі, ринкові, соціально-екологічні (рис. 2).

Основними напрямками впровадження інновацій у виробничі процеси племінного молочного

скотарства наразі виступають:

- підвищення генетичного потенціалу тварин;
- раціональне використання кормових ресурсів, підвищення якості кормів;
- модернізація та автоматизація виробничих процесів;
- впровадження енергозберігаючих технологій [16].

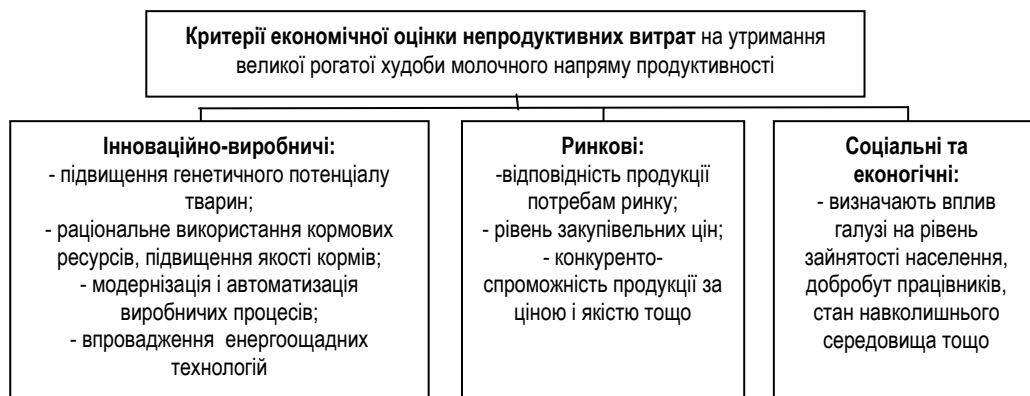


Рис. 2. Критерії економічної оцінки непродуктивних витрат в молочному скотарстві

Джерело: систематизовано автором на основі контент-аналізу наукових джерел

До ринкових критеріїв оцінювання витрат відносяться відповідність виробленої продукції потребам ринку, рівень закупівельних цін, конкурентоспроможність продукції за ціною та якістю та ін. Соціальні та екологічні критерії визначають вплив галузі на рівень зайнятості населення, стан навколишнього середовища тощо. Оцінка непродуктивних витрат за всіма критеріями відбувається із застосування прийомів економічного аналізу.

У період фінансової кризи, коли ділова активність падає й відповідно зменшуються обсяги споживання продукції скотарства і доходи від її реалізації, для підприємств, що утримують тварин, скорочення витрат стає питанням виживання. Проте підходити до цього процесу потрібно обдуманно, для того, щоб у результаті скорочення витрат не постраждали життєво важливі аспекти діяльності підприємства.

Для досягнення необхідного позитивного ефекту від скорочення витрат, необхідно:

- проаналізувати витрати;
- визначити серед них непродуктивні витрати, які слід скорочувати;
- виявити резерви підвищення дохідності виробництва;
- розробити та запровадити заходи щодо скорочення непродуктивних витрат.

Раціональне використання кормів – один з основних шляхів зміцнення економіки господарства. Для уникнення непродуктивних витрат необхідно дотримання всіх технологічних етапів виробництва, зберігання, роздавання та згодовування кормів. Резервами підвищення ефективності витрачання кормів є підвищення рівня конверсії кормів у продукцію і зниження вартості раціону та окремих його складових частин. Зокрема, знаходження постачальників з меншими цінами на концентровані корми та замітники молока, вирощування кормових культур з більшою поживністю.

Важливе значення має також система та спосіб утримання тварин. Наприклад, при безприв'язному утриманні витрати на оплату праці на 67% нижчі, ніж при прив'язному, рентабельність виробництва молока збільшується на 4% [17].

Ефективність системи утримання та годівлі корів оцінюють за наявністю таких патологій як затримка плаценти (середнє значення на рівні 8%; бажане – 5%), клінічний післяродовий парез (3%;

1%), клінічний кетоз (2%; 0%) [18]. Найбільше ж економічних втрат господарствам завдають захворювання молочної залози, що призводять до зниження рівня молочної продуктивності корів, якості молока; збільшення рівня захворюваності телят, вибракування худоби. Наразі сукупні непродуктивні витрати від захворювання вимені оцінюють у еквівалент 5–8% валового річного надою [19], або від 2,8 до 4,5 тис. грн. на одну корову (табл. 1).

Таблиця 1

Вплив кількості соматичних клітин на втрати молока*

Наявність соматичних клітин	Втрати молока від 1 корови на рік (продуктивність 7000-7200 кг)		
	%	кг	грн.**
50000	0	0	0
100000	3	210	1680
200000	6	420	3360
300000	7	490	3920
400000	8	560	4480
500000	9	630	5040
600000	10	700	5600
700000	11	770	6160
1000000	12	870	6960

*- джерело: [19];

** - розраховано за поточних закупівельних цін на молоко (8,0 грн./кг молока першого ґатунку)

До непродуктивних витрат на утримання великої рогатої худоби молочного напрямку продуктивності також можна віднести фінансові втрати від зниження генетичного потенціалу, подовження тривалості міжотельного періоду, скорочення тривалості господарського використання корів, нееквівалентних цін реалізації продукції галузі.

Відповідно до проведеного аналізу структури собівартості продукції скотарства в державних підприємствах «Дослідне господарство «Нива» та «Дослідне господарство «Христинівське», що входять до мережі Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН (Черкаська обл.), в структурі витрат на виробництво молока (табл. 2) найбільшу питому вагу становлять витрати на корми (43,1 %) та на оплату праці разом із нарахуваннями (20,3 %). У виробництві живої маси великої рогатої худоби (табл. 3) на корми та оплату праці припадає 78 % всіх витрат.

Таблиця 2

Динаміка структури собівартості 1 ц молока в державних підприємствах дослідних господарствах мережі Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН, %

Елемент витрат	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Середнє за 2011-2017
Корми	41,3	41,6	38,1	36,5	38,4	59,6	46,3	43,1
Прямі витрати на оплату праці разом з відрахуваннями	21,6	18,9	21,3	22,9	20,5	17,0	19,8	20,3
Пальне і мастильні матеріали	2,1	3,7	4,4	4,4	3,7	3,2	3,9	3,6
Амортизація необоротних засобів	2,4	2,0	0,8	4,2	1,9	0,5	0,6	1,8
Решта матеріальних витрат	20,8	23,7	26,2	21,1	21,8	18,1	16,8	21,2
Оплата послуг і робіт сторонніх організацій	8,9	7,5	5,4	4,8	8,9	1,5	10,4	6,8
Решта інших прямих та загально-виробничих витрат	2,9	2,6	3,8	6,1	4,8	0,1	2,2	3,2

Джерело: розраховано автором на даних державних підприємств «Дослідне господарство «Нива» та «Дослідне господарство «Христинівське» Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН (Черкаська обл.)

Таблиця 3

Динаміка структури собівартості 1 ц живої маси великої рогатої худоби в державних підприємствах дослідних господарствах мережі Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН, %

Елемент витрат	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Середнє за 2011-2017
Корми	55,1	63,1	59,4	68,0	52,0	54,7	70,1	60,3
Прямі витрати на оплату праці разом з відрахуваннями	21,9	18,3	16,5	21,3	22,1	7,2	16,6	17,7
Пальне і мастильні матеріали	1,7	5,0	6,2	8,3	8,5	3,0	4,6	5,3
Амортизація необоротних засобів	2,6	1,2	3,6	0,1	0,6	0,3	4,1	1,8
Решта матеріальних витрат	12,8	10,4	7,4	1,8	10,4	20,6	0,7	9,2
Оплата послуг і робіт сторонніх організацій	0,7	-	-	-	5,0	13,0	2,2	3,0
Решта інших прямих та загально-виробничих витрат	5,2	2,0	6,9	0,5	1,4	1,2	1,7	2,7

Джерело: розраховано автором на даних державних підприємств «Дослідне господарство «Нива» та «Дослідне господарство «Христинівське» Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН (Черкаська обл.)

Результати аналізу непродуктивних витрат на виробництво продукції молочного скотарства в дослідних господарствах Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН засвідчила, що рівень витрат кормів з розрахунку на одиницю продукції в натуральному вимірі наближається до норми, проте у 2014 році виникали непродуктивні витрати від перевитрат кормів у розмірі 54-91 грн. із розрахунку на 1 корову. Затрати праці на виробництво молока в обох господарствах практично не перевищували нормативні, хоч в дослідному господарстві «Нива» у 2014-2015 роках виникали непродуктивні витрати у розмірі 38 тис. грн. Економічних втрат від нееквівалентних цін реалізації молока у порівнянні із середніми по регіону за вказаний період господарства не зазнавали.

Відповідно до аналізу показників відтворення поголів'я худоби господарств, виявлено збільшення тривалості сервіс-періоду до 132 днів у дослідному господарстві «Христинівське» у 2014 році, внаслідок чого непродуктивні витрати склали 8,3 тис. грн. Всього обсяг непродуктивних витрат у молочному скотарстві державних підприємств «Дослідне господарство «Нива» та «Дослідне господарство «Христинівське» Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН у 2014 році становили відповідно 49,9 та 50,6 тис. грн., або 114,7 та 144,5 грн. з розрахунку на одну корову. Загалом, внаслідок порушень технології утримання корів частка непродуктивних витрат у 2014 році склала близько 2 % витрат на виробництво молока.

З метою підвищення ефективності виробничих процесів молочного скотарства державних підприємств «Дослідне господарство «Нива» та «Дослідне господарство «Христинівське» Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН, збільшення фінансових надходжень від реалізації продукції шляхом покращення кількісних та якісних показників продуктивності тварин, зниження рівня непродуктивних витрат з 2015 року запроваджено науковий супровід виробничо-господарської діяльності господарств фахівцями інституту із селекції, генетики, відтворення та годівлі. Співробітники інституту разом з фахівцями дослідних господарств виконували практичні роботи з підвищення відтворної здатності маточного поголів'я великої рогатої худоби, проведення експертної оцінки екстер'єру корів-первісток та розробки індивідуального плану підбору бугаїв і телиць, автоматизованого балансування раціонів худоби, оцінки якості молока та діагностики

субклінічних маститів, запровадження елементів технологічної схеми сучасної системи ведення племінного обліку і реєстрації тварин та системи контролю реєстрації облікових показників комп'ютерної системи ведення племінного обліку. Проводяться роботи із оцінки та корекції статевих функцій телиць для підвищення ефективності трансплантації ембріонів та штучного осіменіння. На основі проведеного селекційно-генетичного моніторингу структури молочного стада господарств за генами кількісних ознак удосконалено генетичну структуру стада.

Комплексна програма впровадження інноваційних розробок у виробничих процесах дослідних господарств також включає проведення економічної оцінки ефективності впровадження інноваційних розробок науковців інституту в практику господарювання дослідних господарств. На першому етапі виконання завдань Комплексної програми (2015 рік) відповідно до затвердженої методики [20, 21] було проведено зоотехнічну і економічну оцінку рівня інтенсифікації галузі скотарства дослідних господарств, визначено ефективність використання земельних, трудових, біологічних і фінансових ресурсів за 2012-2014 роки, запропоновано напрями удосконалення механізму формування оплати праці. З 2016 року проводиться оперативний аналіз показників виробничо-господарської діяльності з метою виявлення резервів підвищення ефективності галузі молочного скотарства.

Аналіз ефективності використання земельних, трудових, біологічних і фінансових ресурсів за 2014-2017 роки засвідчив, що за період інноваційно-виробничої співпраці значно зросли кількісні та якісні показники розвитку тваринництва та рослинництва дослідних господарств [22]. Зокрема, за період 2014-2017 років господарства збільшили поголів'я великої рогатої худоби на 44 гол. до 2075 гол., дійного стада – до 850 гол., на 70 гол. (+9 %). Станом на 1 січня 2018 р. в державному підприємстві «Дослідне господарство «Нива» утримувалось 1212 гол. великої рогатої худоби, у т.ч. 500 корів, у господарстві «Христинівське» – 863 гол., у т.ч. 350 корів.

Молочна продуктивність корів в державному підприємстві «Дослідне господарство «Нива» у 2017 році склала 6711 кг з розрахунку на 1 голову, що на 197 кг молока більше порівняно з минулим роком. За 2014-2017 роки в господарстві збільшено на 5692 ц (+22 %) виробництво молока. Прибуток від реалізації продукції тваринництва господарства у 2017 р. склав майже 2,2 млн. грн., або 91,1 тис. грн. у розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь, рентабельність становила 12 %. За результатами збирання зернових культур у господарстві в 2017 році обмолочено 1146 га, валовий збір склав 6,7 тис. т. Середня врожайність зернових культур становила 58,8 ц/га. З розрахунку на один гектар площі зібрано: озимої пшениці – 51,4 ц; озимого та ярого ячменю – відповідно 66,9 та 52,9 ц; соняшнику – 28,1 ц; кукурудзи на зерно – 96,4 ц.

За 2017 році у державному підприємстві «Дослідне господарство «Христинівське» продуктивність дійного стада зросла на 321 кг до 6832 кг. У порівнянні з 2014 роком обсяг виробленого молока зріс на 2008 ц (+9,2 %). Прибуток від реалізації молока господарства за 2017 рік становив 429,0 тис. грн., або 27,9 тис. грн. у розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь, рентабельність – 2,5 %. За результатами збирання сільськогосподарських культур в 2017 р. у господарстві обмолочено 695 га, валовий збір склав більше 4,4 тис. т. Середня врожайність зернових культур становила 62,8 ц/га. З розрахунку на один гектар площі зібрано: озимої пшениці – 51,3 ц; ярого ячменю – 51,4 ц; сої – 16,2 ц; соняшнику – 27,3 ц; кукурудзи на зерно – 86,2.

За рахунок впровадження інноваційних розробок науковців Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН у виробничу діяльність державних підприємств «Дослідне господарство «Нива» та «Дослідне господарство «Христинівське» створено підґрунтя для підвищення їх ефективності на основі інтенсифікації. Зокрема, у 2018 році в дослідних господарствах урожайність зернових культур очікується на рівні 60,5-64,5 ц/га, зростання продуктивності корів до 6880 кг молока на голову за рік, середньодобового приросту живої маси великої рогатої худоби до 645-700 г. Питому вагу непродуктивних витрат в загальному обсязі виробничих витрат молочного скотарства планується скоротити до 0,5 %.

Висновки та перспективи.

До непродуктивних витрат відносять витрати, що мають відхилення у порівнянні із нормативними, що не були відображені у кошторисі. Вони виникають внаслідок незапланованих організаційних причин, порушень технології виробництва, договірних відносин. Причини та динаміка їх виникнення мають бути об'єктом прискіпливого вивчення управлінського обліку та фінансового менеджменту підприємств.

Непродуктивні витрати в молочному скотарстві виникають від незбалансованої годівлі, неефективного способу утримання, недостатнього догляду та ветеринарного забезпечення, зниження генетичного потенціалу, подовження тривалості міжотельного періоду, скорочення тривалості господарського використання корів, низької якості молока та нееквівалентних цін його реалізації.

Аналіз непродуктивних витрат на утримання великої рогатої худоби молочного напрямку продуктивності, що утримується суб'єктами господарювання, необхідно здійснювати на основі критеріїв, що враховують основні фактори впливу на ефективність. До таких критеріїв відносять інноваційно-виробничі, ринкові, соціально-екологічні.

Відповідно до запропонованих підходів проведено економічну оцінку непродуктивних витрат на виробництво продукції молочного скотарства в державних підприємствах «Дослідне господарство «Нива» та «Дослідне господарство «Христинівське», що входять до мережі Інституту розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН (Черкаська обл.), частка яких склала близько 2 % від витрат на виробництво молока. Для оптимізації виробничих витрат підприємств галузі молочного скотарства шляхом зниження рівня непродуктивних витрат на утримання великої рогатої худоби молочного напрямку продуктивності необхідно впровадження комплексу заходів із селекції, генетики, відтворення та годівлі тварин.

Список використаних джерел

1. Верланов Ю. Фінансовий менеджмент. Миколаїв, 2006. 344 с.
2. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник. Київ : КНЕУ, 2013. 779 с.
3. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств : теорія, методика, аналіз : монографія, 2-е вид. без змін. Київ : КНЕУ, 2006. 292 с.
4. Березівський П. С., Ліпич Л. Г., Ющишина Л. О. Оптимізація бізнес-процесів як чинник зниження витрат виробництва. Моделювання регіональної економіки. 2011. № 1. С. 75–82.
5. Березівський П. С. Впровадження внутрішньогосподарських організаційно-економічних механізмів забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств. Економіка АПК. 2008. № 10. С. 52–54.
6. Дем'яненко С. І. Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві. Київ : КНЕУ, 1998. 264 с.
7. Дієсперов, В. С. Ефективність виробництва сільськогосподарського підприємстві: монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2008. 340 с.
8. Месель-Веселяк В. Я. Підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. *Економіка АПК*. 2005. № 6. С. 17–26.
9. Нормативна собівартість та ціни на сільськогосподарську продукцію: в 2-х т. / [За ред. П. Т. Саблука, Ю. Ф. Мельника, М. В. Зубця, В. Я. Месель-Веселяка]. Київ : ННЦ ІАЕ, 2008. Т. 2. Ціноутворення та нормативні витрати в сільському господарстві (теорія, методологія, практика). 2008. 650 с.
10. Економіка виробництва молока і молочної продукції в Україні : монографія / П.Т. Саблук, В.І. Бойко, Т.Л. Мостенська та ін. ; за ред. П. Т. Саблука і В. І. Бойка. Київ : ННЦ ІАЕ, 2005. 340 с.
11. Саблук П. Т. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період. *Економіка АПК*. 2008. № 4. С. 19–37.
12. Шиян Д.В., Ульянченко Н.В. Ефективність витрат у сільськогосподарських підприємствах : монографія. Харків : Міськдрук, 2012. 204 с.
13. Матюшина Ю. Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством. *Економіка і регіон*. 2013. № 2 (39). С. 98–103.
14. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року № 132.

15. Лень В. С., Мисік В. С. Непродуктивні витрати в обліку та звітності. *Вісник Черн. держ. техн. ун-ту*. 2008. № 33. С. 29–38.

16. Тивончук Я. О. Сучасні тенденції конкурентоспроможного розвитку ринку молока і молокопродуктів у Франції. *Економіка АПК*. 2011. № 1. С. 169–175.

17. Чуйко Н. В. Ефективність виробництва молока при різних способах утримання корів. *Вісник ХНАУ*. 2010. № 11. С. 176–180.

18. Фичак В. Програма оцінки тварин за МЕРП уже працює в Україні. *Агроексперт*. 2011. № 9. С. 92–93.

19. Афанасєвич М. Азбука молочної ферми. *Агроексперт*. 2011. № 8. С. 95–99.

20. Система моніторингу раціонального використання виробничих і фінансових ресурсів та удосконалення механізму формування оплати праці Державного підприємства «Дослідне господарство «Нива» в умовах економічної кризи : методичні рекомендації / П. І. Шаран, М. Г. Порхун, І. С. Мартинюк, Н. М. Коваленко, О. В. Кругляк, А. Є. Почукалін ; наукова редакція доктора економічних наук, професора, академіка НААН М. В. Гладія. Чубинське, 2014. 40 с.

21. Система моніторингу раціонального використання виробничих і фінансових ресурсів та удосконалення механізму формування оплати праці Державного підприємства «Дослідне господарство «Христинівське» в умовах економічної кризи : методичні рекомендації / П. І. Шаран, М. Г. Порхун, І. С. Мартинюк, Н. М. Коваленко, О. В. Кругляк, А. Є. Почукалін ; наукова редакція доктора економічних наук, професора, академіка НААН М. В. Гладія. Чубинське, 2014. 40 с.

22. Науково-експериментальна база Інституту розведення і генетики тварин імені М.В.Зубця НААН в умовах ринкових відносин / М. Я. Єфіменко, М. В. Гладій, О. В. Кругляк, П. І. Шаран, Ю. П. Полупан, С. І. Ковтун, М. Г. Порхун, Л. В. Мітіогло, М. М. Передрій ; за редакцією академіка НААН М. В. Гладія, Чубинське, 2017. 41 с. Retrived from http://iabg.org.ua/images/stories/IRGT-dosvid_OST.pdf (дата звернення: 08.03.2018).

Статтю отримано: 25.03.2018 Рецензування 25.04.2018 Прийнято до друку: 15.05.2018

Olga Kruglyak

PhD (in Economics), Senior Research Fellow, Leading Research Fellow

Laboratory of Genetic Resources and Experimental Farms

Institute of Animal Breeding and Genetics nd. a. M.V.Zubets of NAAS

Chubynske, Ukraine

E-mail: ovokrug@gmail.com

ECONOMIC EVALUATION UNPRODUCTIVE COSTS FOR DAIRY CATTLE MAINTENANCE

Abstract

Introduction. The study is devoted to the analytical interpretation of non-productive expenditures in animal husbandry, in particular, in dairy cattle breeding and the search for ways to reduce the level of unproductive expenditures on the maintenance of dairy cattle.

Methodology. Created by the author database on the economic indicators of the activities of state enterprises of Cherkasy region, included in the network of the M. Zubts Institute of Animal Breeding and Genetics of the National Academy of Agrarian Sciences of Ukraine served as the research information base. In the process of research, methods of content analysis of scientific sources and legal documents, structural analysis and comparison, statistical and economic-mathematical methods were used to systematization, classification and analytical interpretation of non-productive livestock in general, and dairy cattle breeding, in particular.

Results. As a result of the studies, the classification of expenses by efficiency in dairy cattle breeding was carried out. The research results showed that the analysis of non-productive expenditures on the maintenance of dairy cattle is reasonable to carry out on the basis of a criteria set, such as: innovation and production, market, social and environmental. In accordance with the proposed approaches, an analytical interpretation of the unproductive expenditures on the production of dairy cattle breeding in state enterprises belonging to the network of the Institute of Animal Breeding and Genetics named after MV Zubts NAAN (Cherkasy region) has been carried out. Their share was about 2% of the total cost of milk production.

The following hypothesis was confirmed - unproductive costs in dairy cattle breeding arise from unbalanced feeding, inefficient maintenance, insufficient care and veterinary care, reduced genetic potential, increased duration of the mihotal

period, reduced duration of economic use of cows, poor quality milk and inequivalent prices for its implementation.

Findings. According to the research, it was concluded that the proposed measures to optimize the production costs of enterprises of the dairy cattle breeding industry by reducing the level of unproductive expenditures on the maintenance of dairy productivity cattle are possible with the introduction of measures set for animals breeding, genetics, reproduction and feeding.

Keywords: production costs, analysis, cost management, overhead, dairy cattle, efficiency.

References

1. Verlanov, Yu. 2006. *Finansovyy menedzhment* [Financial Management]. Mykolaiv [in Ukrainian].
2. Andriichuk, V. H. (2013). *Ekonomika pidpriemstv ahropromyslovoho kompleksu* [The economy of enterprises of the agro-industrial complex]. Kyiv : KNEU. [in Ukrainian].
3. Andriichuk, V. H. (2006). *Efektivnist diialnosti ahrarykh pidpriemstv : teoriia, metodyka, analiz* [Efficiency of the activities of agrarian enterprises: theory, methodology, analysis (2-nd ed)]. Kyiv : KNEU. [in Ukrainian].
4. Berezivskiy, P. S., Lypych, L. H., & Yushchysyna, L. O. (2011). *Optymizatsiia biznes-protsesiv yak chynnyk znyzhennia vytrat vyrobnytstva* [Optimization of business processes as a factor in reducing production costs]. *Modeliuvannia rehionalnoi ekonomiky*, 1, 75–82. [in Ukrainian].
5. Berezivskiy, P. S. (2008). *Vprovadzhennia vnutrishnohospodarskykh orhanizatsiino-ekonomichnykh mekhanizmiv zabezpechennia prybutkovosti silskohospodarskykh pidpriemstv* [Introduction of intraeconomic organizational and economic mechanisms to ensure the profitability of agricultural enterprises]. *Ekonomika APK*, 10, 52–54. [in Ukrainian].
6. Demianenko, S. I. (1998). *Menedzhment vyrobnychykh vytrat u silskomu hospodarstvi* [Management of production costs in agriculture]. Kyiv : KNEU. [in Ukrainian].
7. Diiesperov, V. S. (2008). *Efektivnist vyrobnytstva silskohospodarskoho pidpriemstvi* [The effectiveness of agricultural production enterprise monograph]. Kyiv : NNTs «IAE». [in Ukrainian].
8. Mesel-Veseliak, V. Ya. (2005). *Pidvyshchennia efektyvnosti silskohospodarskoho vyrobnytstva* [Improving the efficiency of agricultural production. Economy of agroindustrial complex]. *Ekonomika APK*, 2005. № 6. S. 17–26. [in Ukrainian].
9. Sabluk, P. T., Melnyk, Yu. F., Zubets, M. V., & Mesel-Veseliak, V. Ya. (Eds.) (2008). *Normatyvna sobivartist ta tsiny na silskohospodarsku produktsiiu : v 2-kh t. Is. 2. Tsinoutvorennia ta normatyvni vytraty v silskomu hospodarstvi (teoriia, metodolohiia, praktyka)* [Regulatory costs and prices for agricultural products: in 2 parts, P. 2. Pricing and standard costs in agriculture (theory, methodology, practice)]. Kyiv : NNTs IAE. [in Ukrainian].
10. Sabluk, P.T., & Boiko, V.I. (Eds.) (2005). *Ekonomika vyrobnytstva moloka i molochnoi produktsii v Ukraini* [The economy of milk and dairy production in Ukraine]. Kyiv : NNTs IAE. [in Ukrainian].
11. Sabluk P. T. (2008). *Problemy zabezpechennia dokhidnosti ahropromyslovoho vyrobnytstva v Ukraini v postindustrialnyi period* [Problems of ensuring the profitability of agro-industrial production in Ukraine in the post-industrial period. Economy of agroindustrial complex]. *Ekonomika APK*, 4, 19–37. [in Ukrainian].
12. Shyian, D. V., & Ulianchenko, N. V. (2012). *Efektivnist vytrat u silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Efficiency of costs in agricultural enterprises]. Kharkiv [in Ukrainian].
13. Matiushyna, Yu. (2013). *Klasyfikatsiia vytrat yak peredumova orhanizatsii upravlinnia pidpriemstvom* [Classification of costs as a prerequisite for the organization of enterprise management]. *Ekonomika i rehion*, 2 (39), 98–103. [in Ukrainian].
14. *Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv, zatverdzeni Nakazom Ministerstva ahrarynoi polityky Ukrainy vid 18 travnia 2001 roku № 132* [Methodical recommendations on planning, accounting and costing of production costs (works, services) of agricultural enterprises approved by the Order of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine of May 18, 2001 No. 132]. [in Ukrainian].
15. Len, V. S., & Mysik, V. S. (2008). *Neproduktivni vytraty v obliku ta zvitnosti* [Unproductive expenses in accounting and reporting.]. *Visnyk Chern. derzh. tekhn. un-tu*, 33, 29–38. [in Ukrainian].
16. Tyvonchuk, Ya. O. (2011). *Suchasni tendentsii konkurentospromozhnoho rozvytku rynku moloka i molokoproduktiv u Frantsii* [Modern trends in the competitive development of the milk and dairy products market in France]. *Ekonomika APK*, 1, 169–175. [in Ukrainian].
17. Chuiko, N. V. (2010). *Efektivnist vyrobnytstva moloka pry riznykh sposobakh utrymannia koriv* [Efficiency of milk production in different ways of keeping cows]. *Visnyk KhNAU*, 11, 176–180.
18. Fychak, V. (2009). *Prohrama otsinky tvaryn za MEP uzhe pratsiuie v Ukraini* [Animal Assessment Program for MEP already works in Ukraine]. *Ahroekspert*, 9, 92–93. [in Ukrainian].

19. Afanasievych, M. (2011). Azbuka molochnoi fermi [The ABC of a dairy farm]. *Ahroekspert*, 8, 95–99. [in Ukrainian].
20. Sharan, P. I., Porkhun, M. H., Martyniuk, I. S., Kovalenko, N. M., Kruhliak, O. V., & Pochukalin, A. Ye. (2014). *Systema monitorynhu ratsionalnoho vykorystannia vyrobnychykh i finansovykh resursiv ta udoskonalennia mekhanizmu formuvannia oplyaty pratsi Derzhavnoho pidpriemstva «Doslidne hospodarstvo «Nyva» v umovakh ekonomichnoi kryzy : metodychni rekomendatsii* [Monitoring the rational use of production and financial resources and improving the mechanism for forming the remuneration of the State Enterprise "Experimental Farm" Niva "in the conditions of the economic crisis: methodological recommendations]. Chubynske. [in Ukrainian].
21. Sharan, P. I., Porkhun, M. H., Martyniuk, I. S., Kovalenko, N. M., Kruhliak, O. V., & Pochukalin, A. Ye. (2014). *Systema monitorynhu ratsionalnoho vykorystannia vyrobnychykh i finansovykh resursiv ta udoskonalennia mekhanizmu formuvannia oplyaty pratsi Derzhavnoho pidpriemstva «Doslidne hospodarstvo «Khrystynivske» v umovakh ekonomichnoi kryzy : metodychni rekomendatsii* [The monitoring system for the rational use of production and financial resources and the improvement of the mechanism for forming the remuneration of the state enterprise "Experimental farm" Khristinovskoye "in the conditions of the economic crisis: methodological recommendations]. Chubynske. [in Ukrainian].
22. Yefimenko, M. Ya., Hladii, M. V., Kruhliak, O. V., Sharan, P. I., Polupan, Yu. P. S. Porkhun, ... & Peredrii, M. M. (2017). *Naukovo-eksperymentalna baza Instytutu rozvedennia i henetyky tvaryn imeni M.V.Zubtsia NAAN v umovakh rynkovykh vidnosyn* [Scientific and experimental base of the Institute of Animal Breeding and Genetics named after MVZubtsya of the National Academy of Sciences in the conditions of market relations]. Chubynske. Retrived from http://iabg.org.ua/images/stories/IRGT-dosvid_OST.pdf [in Ukrainian].

Received: 03.25.2018 / Review 04.25.2018 / Accepted 05.25.2018



**ЗВІТНІСТЬ: НАЦІОНАЛЬНІ
ОСОБЛИВОСТІ
ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД**



**REPORTING: NATIONAL
CHARACTERISTICS AND
INTERNATIONAL EXPERIENCE**

УДК 657

JEL Classification M41

Костянтин Галак

аспірант кафедри обліку та оподаткування

Київського Національного торговельно-економічного університету

Київ, Україна

E-mail: kostjagalak@gmail.com

**УЗАГАЛЬНЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ СОЦІАЛЬНО-ОРІЄНТОВАНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ У ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Анотація

Вступ. У статті розглянуто важливість бухгалтерського обліку в наданні інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності.

Проведено аналіз останніх публікацій щодо проблематики узагальнення інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності, зокрема з питань фінансової, нефінансової та інтегрованої звітності суб'єктів господарювання. Розглянуто світовий практичний досвід подання нефінансових звітів (містять нефінансовий характер) запропонованих міжнародними організаціями зі стандартизації звітності, та органами влади. Окрім того розглянуто найпоширеніші види звітів, можливість існуючої звітності забезпечити користувачів необхідною інформацією у повному обсязі.

Досліджено питання щодо доцільності подання, особливостей і можливостей узагальнення інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності у звітності суб'єктів господарювання, зокрема для внутрішньогосподарських потреб.

Виділені важливі моменти звітності які регламентовані Директивою Європейського Парламенту «Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств».

Результати. Запропоновано зразок управлінської (внутрішньогосподарської) звітності «Управлінський звіт про стан соціально-орієнтованої діяльності за період», як способу узагальнення облікової інформації в середині суб'єкта господарювання з метою управлінського обліку, що надає можливість більш ефективно управляти даним видом витрат, здійснювати соціально-орієнтовану діяльність.

Методи. У процесі дослідження використано такі наукові методи: індукції та дедукції, аналізу та синтезу – під час проведення теоретичних узагальнень, формування відповідних висновків; бібліографічний – дослідження літературних джерел для отримання необхідної інформації щодо теми дослідження; метод асоціацій та аналогій – для запропонованих нових ідей та пропозицій, що виникають на основі зіставлення з іншими більш чи менш аналогічними об'єктами.

Перспективи. В результаті досліджень сформовані висновки та перспективи подальшого розгляду питань звітності про витрати соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання. Запропоновані до розгляду розробки та рекомендації сприятимуть підвищенню ефективності управління витратами соціально-орієнтованої діяльності суб'єктами господарювання.

Ключові слова: Директива Європейського парламенту, управлінська звітність, Звіт про соціально-орієнтовану діяльність.

Вступ.

Розвиток соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання потребує паралельного розвитку бухгалтерського обліку як інструменту відображення інформації в даному напрямку.

Управлінська звітність надає унікальну можливість розпочати процес узагальнення облікової інформації на внутрішньогосподарському рівні, що безперечно є важливим для управління соціально-орієнтованою діяльністю.

Звітність щодо нових об'єктів обліку, до яких ми відносимо витрати соціально-орієнтованої діяльності, потребує особливого доопрацювання.

Проведені автором дослідження показали, що «Звіт про соціально-орієнтовану діяльність суб'єктів господарювання» чітко не розроблений і не затверджений як окремий документ, як певна форма звітності. Не існує і правил складання такої звітності. Дана проблематика перебуває на етапі вивчення та формування, тому й досі є актуальною для дослідження науковцями.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблематику узагальнення інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності, в контексті соціальних та екологічних витрат, а також інших витрат пов'язаних з даним напрямком діяльності, висвітлюють праці вчених як один із перспективних напрямків розвитку звітності суб'єктів господарювання. Наукові дослідження висвітлені у працях вчених, які зробили внесок у теоретичні та методологічні аспекти узагальнення інформації про соціально-орієнтовану діяльність: Король С.Я. [6], Жиглей І.В. [4], Безверхий К. [9], Євтушенко В. А. [12] та ін.

Мета.

Метою дослідження є розгляд особливостей і можливостей узагальнення інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності у звітності суб'єкта господарювання, зокрема для внутрішньогосподарських потреб.

Методологія дослідження.

У процесі дослідження використано такі наукові методи: індукції та дедукції, аналізу та синтезу – під час проведення теоретичних узагальнень, формування відповідних висновків; бібліографічний – дослідження літературних джерел для отримання необхідної інформації щодо теми дослідження; метод асоціацій та аналогій – для запропонованих нових ідей та пропозицій, що виникають на основі зіставлення з іншими більш чи менш аналогічними об'єктами.

Результати.

Поширення концепції соціальної відповідальності, ідей сталого розвитку зумовили до вивчення питання щодо відображення соціально-орієнтованої діяльності в звітності суб'єктів господарювання.

Е. Адебайо висловлює думку про те, що якщо діяльність суб'єктів господарювання не відповідає принципам концепції соціально відповідального бізнесу, суспільство має право вимагати цього [1, с. 30].

Важливість бухгалтерського обліку в наданні інформації про соціально-орієнтовану діяльність зазначають різні науковці. Зокрема К.В. Раманатан говорить про те, що мета соціального бухгалтерського обліку полягає в оцінці виконання підприємством соціального контракту, який досягає своєї мети у випадку взаємодії діяльності суб'єкта господарювання та суспільства [2, с. 519].

Д. Елкінгтон стверджує, що бухгалтерський облік повинен відображати повний діапазон діяльності суб'єкта господарювання у всіх трьох сферах. Це соціальний, екологічний та економічний напрямки діяльності суб'єкта господарювання [3, с. 148].

Виділення соціальної компоненти в річній фінансовій звітності підприємства є зручним як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів [4, с. 318]. Внутрішні користувачі на підставі цієї інформації мають можливість перевірити темпи реалізації стратегії соціального розвитку, та відкоригувати її. Зовнішні користувачі, у тому числі широкі верстви, які не мають необхідних

спеціальних знань, повинні на підставі річної фінансової звітності скласти враження про діяльність підприємства, а особливо – його соціальну політику.

Слід зазначити, що подання соціальної звітності не суперечить МСФЗ, крім того відповідно до п. 14. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» окремо від фінансової звітності [5], багато суб'єктів господарювання подають висновки та інші документи (наприклад, екологічні звіти та звіти про додану вартість), особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники і де працівники вважаються важливою групою користувачів. Звіти та інші документи, подані поза межами фінансової звітності, не входять до сфери застосування МСФЗ.

У світі сформувалась практика подання нефінансових звітів (містять нефінансовий характер) запропонованих міжнародними організаціями та органами влади, які розглядають соціально-орієнтовану діяльність в розрізі її складових.

Як зауважує С. Король, не існує однозначної думки щодо загальної назви звітів про різні аспекти соціальної відповідальності бізнесу. У світовій та вітчизняній практиці використовуються такі дефініції, як «соціальний звіт» (Social Reporting), «Звіт із корпоративної соціальної відповідальності» (Corporate Social Responsibility Reporting), «Звіт із прогресу» (Corporate Responsibility Report) та інші [6, с. 104].

У зв'язку з тим, що суб'єкти господарювання повинні звітувати про свою діяльність, це цілком виправдовує думку автора називати даний документ саме «Звіт про соціально-орієнтовану діяльність суб'єкта господарювання» (англ. Report on the socially-oriented activities of the entity).

В Україні та світі великі підприємства, акції яких котируються на міжнародних фондових ринках, використовують стандарти GRI та Глобальний договір ООН (United Nations Global Compact) (ГД ООН) [4, с. 329-330].

Міжнародний стандарт GRI (Global Reporting Initiative, Глобальна ініціатива щодо звітності) є одним з найбільш популярних в світі стандартів звітності зі сталого розвитку, який визначає систему показників щодо всіх напрямів сталого розвитку відповідно до концепції «потрійного критерію» (англ. Triple Bottom Line, TBL). Ця концепція була запропонована Джоном Елкінгтоном [4, с. 410]. Центральною тезою концепції потрійного критерію є збереження трьох видів капіталу – економічного, екологічного та соціального з метою забезпечення довгострокового економічного розвитку суспільства [7, с. 257].

Частина узагальненої інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності у формах звітності, з різною метою та специфікою міститься у фінансовій, податковій, статистичній та управлінській звітностях. Ця інформація необхідна відповідним користувачам, зокрема державним контролюючим органам влади та партнерам суб'єкта господарювання.

На думку автора, жодна з існуючих форм звітності не спроможна забезпечити користувачів необхідною інформацією у повному обсязі, лише в сукупності можливо отримати усю інформацію.

Більшість суб'єктів господарювання поділяють Звіт про соціально-орієнтовану діяльність на три розділи: економічний, соціальний та екологічний [4, с. 339]. Це можна врахувати при розробці українських рекомендацій щодо складання звіту.

Зазвичай суб'єкти господарювання в своїх Звітах про соціальну відповідальність вказують нефінансові показники, оскільки це є нефінансова звітність. Вони описують свої основні виробничі показники (обсяг виробленої продукції), рівень розвитку охорони праці, рівень інформованості співробітників, підвищення їх професійних здібностей (середня кількість годин навчання на одного співробітника), рівень середньомісячної заробітної плати, обсяги викидів забруднюючих речовин в атмосферу, обсяги споживання води, інвестиції в розвиток місцевих громад тощо.

Такі дані обов'язково повинні збігатись з показниками фінансової звітності або закладені в них, оскільки не всі вони виражені в грошовому вимірюванні.

Держави-члени Європейського Союзу використовують та повинні дотримуватись принципів фінансової звітності зазначених у Директиві Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року «Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств» [8]. В деяких наукових статтях на позначення даної директиви може зустрітись

термін «облікова директива ЄС». Держави-члени повинні протягом розумного строку повідомити Європейську Комісію про внесення до їхнього національного законодавства змін стосовно видів підприємств.

У статті 4 Директиви зазначається, що річна фінансова звітність вважається єдиним цілим і для всіх підприємств складається як мінімум з Балансу, Звіту про прибутки та збитки та Приміток до фінансової звітності.

Крім того цією Директивою регламентовано подання звіту про виплати урядам та управлінський звіт, вказані альтернативні форми звітності та вимоги до оприлюднення.

Слід звернути увагу на те, що вже з 2018 року обрані компанії мають представити нефінансові показники в управлінському або окремому звіті. До таких компаній увійшли ті, що мають більш ніж 500 співробітників, а також акції яких котируються на біржі, страхові компанії та банки.

Директива розроблена та впроваджена за принципом «звітуй або поясни», тобто компанія має пояснити, чому не може навести ту чи іншу необхідну інформацію.

Компанії, що підпадають під дію Директиви, мають розкрити наступну інформацію [8] :

1) Бізнес-модель, стратегію, ключові нефінансові ризики, вплив діяльності компаній на екологічні та соціальні питання, а також взаємозв'язок між нефінансовими показниками (екологічні, соціальні та управлінські) і бізнес-цілями.

2) Соціальні питання, в т.ч. охорона здоров'я і безпека, зайнятість і умови праці, гендерна рівність, взаємовідносини з профспілками і споживачами, розвиток території;

3) Екологічні аспекти, в т.ч. використання електроенергії, викиди забруднюючих речовин.

4) Антикорупційні питання і те, як компанія запобігає корупційним проявам та хабарництву.

5) Зобов'язання, очікування та результати компанії щодо дотримання прав людини від свого топ-менеджменту, співробітників, бізнес-партнерів і постачальників.

6) Моніторинг постачальників в контексті екологічних та соціальних питань.

До грудня 2016 року країни мали закінчити імплементацію Директиви в національні законодавства. Щодо України, то в рамках європейської інтеграції Україна також має прийняти відповідні зміни до законодавства.

Найчастіше в науковому середовищі України розглядають нефінансову звітність, проте існує необхідність розкриття фінансових показників звітності щодо здійснення соціально-орієнтованої діяльності.

Слід зазначити, що оскільки витрати соціально-орієнтованої діяльності мають свої складові, інформація про них розкривається практично в будь-якій формі звітності, що стосується соціально-орієнтованої діяльності.

На думку автора, інформацію про здійснення соціально-орієнтованої діяльності (зокрема витрати на її здійснення) необхідно подавати мінімум один раз за підсумками звітного року, як і будь-яку звітність. Доцільність подання такої інформації суб'єктом господарювання зумовлена суттєвістю для сучасних інвесторів та суспільства.

К. Безверхий вважає, що історичні передумови свідчать про те, що система регулювання соціального обліку буде володіти рисами континентально-європейської моделі, що передбачає наявність нормативно-правових актів, які регулюють соціальну та екологічну діяльність економічного суб'єкта господарювання [9, с. 70]. Інформація, що наводиться у звітності видозмінюється під потреби користувачів, тому необхідно виокремити її соціально-орієнтовану складову про діяльність суб'єкта господарювання.

Підсумовуючи вищезазначене, можна дійти думки, що існує практична необхідність і доцільність забезпечення аналітичності обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання за їхніми складовими та метою здійснення, що є підставою для формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності й сприятиме ефективності їх обліку.

З вибором соціально-відповідальної стратегії управління і формування нової системи цінностей набуває актуальності завдання удосконалення структури та змісту управлінської звітності

[10, с. 21-27]. Мета складання управлінської звітності полягає у забезпеченні внутрішніх користувачів інформацією, необхідною їм для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та ефективного виконання покладених на них функціональних обов'язків щодо вирішення поточних і стратегічних завдань у процесі діяльності суб'єкта господарювання.

Управлінська звітність яка формується за запитом внутрішніх користувачів дозволяє доповнити фінансові та нефінансові звіти необхідною для ухвалення рішень інформацією.

З проведеної вибірки статей форм фінансової звітності, а також згідно з рекомендаціями Директиви Європейського Парламенту і Ради, а саме згідно із Главою 5, статті 19 «Зміст управлінського звіту», автором пропонується узагальнити їх у вигляді окремого Управлінського звіту про стан соціально-орієнтованої діяльності суб'єкта господарювання у якості внутрішньогосподарського звіту з метою управлінського обліку, що надасть можливість ефективніше управляти та здійснювати соціально-орієнтовану діяльність (табл. 1.).

Слід зазначити, що фінансова звітність призначена перш за все для відображення економічних вигід суб'єкта господарювання як результатів його господарської діяльності, а управлінська звітність є більш універсальною оскільки відображена в ній інформація може мати різний характер і мету, зокрема висвітлення не лише економічних показників, а й рівень відповідальності та впровадження соціально-орієнтованої діяльності. Окрім того в запропонованому автором управлінському звіті відображено показники на перший погляд не пов'язані один з одним, але в цілому відображають стан соціально-орієнтованої діяльності, зокрема в частині витрат. Це пояснюється довільністю управлінської звітності, на відміну від регламентованої фінансової.

Науковці виділяють різні види управлінської звітності. Запропонований автором Управлінський звіт містить ознаки притаманні наступним видам звітності:

- оперативній звітності (за показниками фінансового характеру про внутрішній стан суб'єкта господарювання);
- стратегічній звітності (за показниками фінансового та нефінансового характеру про внутрішнє та зовнішнє середовище суб'єкта господарювання);
- фінансово-бюджетній звітності (за показниками виконання бюджетів);
- розрахунково-аналітичній звітності (за показниками окремих об'єктів обліку) [11, с.12].

Це пояснюється тим, що даний звіт містить дані фінансового та нефінансового характеру, надає користувачам можливість здійснювати моніторинг і проаналізувати виконання планових показників та уникнення значних перевитрат, визначити відхилення фактичного виконання від планового у грошовому та відсотковому вимірниках. На думку автора, даний управлінський звіт передбачає важливий аспект обліку, у тому що бухгалтерська інформація повинна бути джерелом аналізу стану та розвитку об'єкта обліку. Таким чином Управлінський звіт може слугувати джерелом інформації для аналізу і контролю менеджерами різних ланок, партнерів суб'єкта господарювання, а також ідей формування нової форми звітності про здійснення та впровадження соціально-орієнтованої діяльності.

Слід відзначити, що особливістю управлінського обліку у використанні та наданні інформації у різних одиницях виміру є можливість оцінити витрати соціально-орієнтованої діяльності у кількісних та якісних показниках, зокрема кількість використаних матеріалів на певний проект.

Крім того, Управлінський звіт про фактичний стан здійснення соціально-орієнтованої діяльності (за будь-який період) може і повинен бути у довільній формі з метою управлінського обліку та адаптації під будь-який суб'єкта господарювання, враховуючи поточні інформаційні потреби користувачів інформації.

Разом із тим, розглядаючи перспективи впровадження даної звітності, необхідно враховувати світовий досвід, який сформував наступні основні форми підготовки й оформлення соціальної звітності:

- Звіт у довільній формі;
- комплексний звіт за методом потрійного підсумку (Triple Bottom Line), методом Лондонської групи порівняльного аналізу (London Benchmarking Group), методом групи

корпоративного громадянства (Corporate Social Citizenship);
- стандартизований звіт (AA1000, SA8000, GRI, стандарти Саншайн).

Таблиця 1

**Управлінський звіт про стан соціально-орієнтованої діяльності за 2017 рік
(на прикладі досліджуваного підприємства)**

Назва суб'єкта господарювання				
Вид діяльності				
Існування підрозділів, філій, офіційних представництв (загальна кількість кожного виду і перелік)				
Фінансові показники соціально-орієнтованої діяльності				
Показник	Плановий (грн.)	Фактичний (грн.)	Δ грн.	Δ %
Економічна складова соціально-орієнтованої діяльності				
* відображається з метою поточного моніторингу вчасної сплати усіх податків і зборів				
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	744250,00	757529, 93	13279, 93	1,79
Чистий прибуток	610285, 90	621174, 54	10888,64	1,79
збиток (показних з від'ємним значенням)	-	-	-	-
Податок на додану вартість	148850, 00	151505, 99	2655, 99	1,79
Акцизний податок	-	-		
Податок на прибуток	133965, 00	136355, 39	2390,39	1,79
Інші податки і збори (вказуються додатково самостійно):	-	-		-
Соціальна складова соціально-орієнтованої діяльності				
Витрати на оплату праці	129000, 00	134700, 52	5700, 52	4,42
Відрахування на соціальні заходи	28380, 00	29634, 12	1254,12	4,42
Витрати на оплату праці осіб з інвалідністю	47000, 00	54000, 00	7000, 00	14,90
Відрахування на соціальні заходи осіб з інвалідністю	3952, 70	4541, 40	588, 70	14,90
Підвищення кваліфікації персоналу	11000, 00	14000, 00	3000 ,00	27,28
Витрати на охорону праці та техніку безпеки	4750, 00	7000, 00	2250, 00	47,37
Медичне страхування	12900, 00	13700, 00	800, 00	6,21
Витрати на цільові проекти з розвитку громадськості	15000, 00	15000, 00	-	-
Добровільні поточні соціальні витрати (несистемні витрати, що включають фінансування спортивних і культурних заходів)	10000, 00	12000, 00	2000, 00	20
Соціальні інвестиції (витрати на розвиток об'єктів соціальної сфери, довгострокові соціальні програми)	7000, 00	8000, 00	1000	14,29
Благодійна допомога	15000, 00	15000, 00	-	-
Соціальна складова всього:	268982, 70	307576, 04	38593,34	14,35
Інші витрати соціально-орієнтованої діяльності (вказуються самостійно)	2700, 00	3000, 00	300, 00	11,12
Екологічна складова-соціально-орієнтованої діяльності				
Екологічні витрати (планові та передбачені законодавством витрати на утримання природоохоронних об'єктів)	2000, 00	2400, 00	400, 00	20
Екологічні витрати (на відновлення та уникнення забруднень довкілля, будівництво об'єктів природоохоронного спрямування, довгострокові програми покращення екологічного стану регіону)	3800, 00	4700, 00	900, 00	23,69
Освітній екологічний проект	1500, 00	1900, 00	400, 00	26,67
Екологічна складова всього:	7300, 00	9000, 00	1700, 00	23,29
Всього витрат соціально-орієнтованої діяльності:	278982,70	319576,04	40593,34	14,55

*Запропоновано автором на підставі джерел

Звіт про КСВ-діяльність (соціальний звіт, звіт про соціальні та/або екологічні проекти компанії) є найбільш легким нефінансовим звітом, який підготовлюється компанією [12, с. 54]. Він створюється за власною структурою компанії, за показниками, які самостійно визначаються, оскільки відсутні жодні вимоги. Здебільшого такий звіт являє собою перелік соціальних проектів

компаній і не проходить аудит.

Незважаючи на велику кількість міжнародних стандартів щодо формування нефінансової звітності, останнім часом науковці виділяють інтегровану звітність як таку, що об'єднує фінансові та нефінансові показники в єдиний чіткий формат.

К. Безверхий пропонує в майбутніх наукових дослідженнях зосередити увагу на визначенні економічної сутності поняття «нефінансова звітність» як складової інтегрованої звітності суб'єктів господарювання [13, с. 54].

Проте, досліджуючи наукові погляди та розробки вчених щодо інтегрованої звітності, ми дійшли висновку, що даний варіант звітності охоплює усі сторони господарської діяльності суб'єкта господарювання, складові соціально-орієнтованої діяльності розглядаються поверхнево.

Для відображення інформації про здійснення соціально-орієнтованої діяльності (як важливої світової концепції, а не лише об'єкта обліку), зокрема в частині витрат, важливим є формування окремої звітності яка розкриває інформацію всебічно.

Окрему увагу слід приділити працевлаштуванню працездатних осіб з інвалідністю, що теж стосується соціальної відповідальності суб'єктів господарювання, хоча і регламентовано державою. Пропонуємо у звітах про соціально-орієнтовану діяльність вказувати інформацію про кількість працевлаштованих осіб із зазначенням рівня менеджменту. На думку автора, така інформація підвищить якість звіту який суб'єкт господарювання має намір оприлюднити на своєму офіційному веб-сайті.

Україна поступово переходить на МСФЗ тому, якщо удосконалювати форми звітності, то варто не шукати що змінити в українській звітності, а поступово переходити на МСФЗ і пропонувати їх удосконалювати, тому що узагальнення інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності у формах звітності на міжнародному рівні можливе на основі МСБО та МСФЗ. Це сприятиме повному розумінню наведеної у звітності інформації усіма міжнародними користувачам та поліпшенню міжнародних економічних відносин.

Будь-яка звітність повинна відповідати основним принципами її складання, а саме: своєчасність, прозорість (відкритість), достовірність, повнота, зіставність даних тощо. Окрім того запропонований автором Звіт про соціально-орієнтовану діяльність додатково повинен відповідати принципу «добровільності та ініціативності».

Висновки та перспективи.

З метою управлінського обліку, автором розроблений і запропонований до використання Управлінський звіт про фактичний стан здійснення соціально-орієнтованої діяльності, за допомогою якого можливе відображення інформації за будь-який період. Даний Управлінський звіт є одним із інструментів узагальнення інформації про соціально-орієнтовану діяльність суб'єкта господарювання, зокрема в частині витрат на внутрішньогосподарському рівні, та початком для формування облікової інформації з метою публічного представлення звітності.

Враховуючи вищезазначене, мету дослідження щодо розгляду особливостей узагальнення інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності у звітності суб'єкта господарювання, зокрема для внутрішньогосподарських потреб можна вважати досягнутою. Проте даний напрямок досліджень повинен розвиватись та все більше привертати увагу науковців.

Список використаних джерел

1. Adebayo E. Corporate Social Responsibility Disclosure, Corporate Financial And Social Performance: An Empirical Analysis / Emmanuel Adebayo. A DISSERTATION. Submitted to Wayne Huizenga Graduate School of Business and Entrepreneurship Nova Southeastern University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Business Administration, 2000.
2. Ramanathan K.V. Towards a Theory of Corporate Social Accounting. *The Accounting Review*. 1976. Vol. 51. № 3. PP. 516-528.
3. Elkington J. Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business. Capstone : Oxford,

1997. 424 p.

4. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку : монографія / І. В. Жиглей ; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2010. 495 с.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page

6. Король С. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 102–113.

7. Васильчук І. П. Теоретико-методологічні підходи до визначення сутності сталого розвитку корпорацій. *Проблеми економіки*. 2014, № 4 С. 256-261.

8. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on annual financial statements consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance of the European Parliament and the Council. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034>

9. Безверхий К. Соціально-орієнтована звітність підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 2-3. С. 70-78.

10. Дисциплінарна матриця управлінської звітності: монографія / В. В. Сопко, М. М. Бенько, О. М. Гончаренко, С. Я. Король та ін. ; за заг. ред. В. В. Сопко. Київ : Київськ. націон. торг.-екон. ун-т., 2016, 456 с.

11. Позов А.Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств. автореферат дис. канд. екон. наук спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)». Київ, 2013. 22 с.

12. Євтушенко В. А. Оцінка корпоративної соціальної відповідальності: методи, об'єкти, показники. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2013. № 46 (1019). 53-63.

13. Безверхий К.В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. *Науковий вісник національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2016. № 4. С. 43-58.

Статтю отримано: 12.03.2018 / Рецензування 06.04.2018 / Прийнято до друку: 30.05.2018

Kostiantyn Galak
PHD student
Accounting and Taxation Department
of Kyiv National University of Trade and Economics
Kyiv, Ukraine
E-mail. kostjagalak@gmail.com

GENERALIZATION OF THE INFORMATION ABOUT THE EXPENSES OF SOCIAL ORIENTED ACTIVITIES IN REPORTING OF COMMERCIAL OPERATION SUBJECT

Abstract

Introduction. The study considers the importance of accounting in providing the information about the expenses of social oriented activities. The analysis of recent publications on problems of generalization of the information about the expenses of social oriented activities, including financial, non-financial, and integrated reporting entities is given in the paper. The study is an attempt to examine the world experience of nonfinancial reporting, proposed by the International Organization for Standardization, and the authorities. The most common types of reports, the possibility of existing statements to provide the users with the necessary information to the full extent are determined in the study.

The issue of the appropriateness of reporting, characteristics and strategies for generalization of the information about the expenses of social oriented activities in the reporting of commercial operation subjects, in particular for inner needs, are given in the paper. The main items of reporting that are regulated by the directive of the European Parliament "On the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of companies" are highlighted.

Results. The sample of management (inner commercial) reporting "Management report in social oriented activities for the period", as the mechanism for generalization of accounting information in the middle of commercial operation subject for management registration that makes effective management of this kind of expenses and social oriented activities possible is given.

Methods. The following scientific methods: induction and deduction, analysis, and synthesis in terms of theoretical generalizations, forming the conclusions; bibliographical – the study of literary sources for obtaining the necessary

information on research; method of associations and analogies for the proposed new ideas that are created on the basis of comparison with other more or less similar objects are used in the study.

Discussion. The conclusions and prospects for further development of reporting in the expenses of social oriented activities of commercial operation subjects are given. Projects and recommendations will contribute to the enhancement of the effective expenses management in social oriented activities in terms of commercial operation subjects.

Keywords: Directive of the European Parliament, management reporting, report, socially oriented activities.

References

1. Adebayo, E. (2000). Corporate Social Responsibility Disclosure, Corporate Financial\ And Social Performance: An Empirical Analysis. A DISSERTATION. Submitted to Wayne Huizenga Graduate School of Business and Entrepreneurship Nova Southeastern University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Business Administration.
2. Ramanathan, K.V. (1976). Towards a Theory of Corporate Social Accounting. *The Accounting Review*, v.51, n. 3, 516-528.
3. Elkington, J. (1997). *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Capstone: Oxford.
4. Zhyhlei, I. V. (2010). Bukhholderskyi oblik sotsialno-vidpovidalnoi diialnosti subiektiv hospodariuvannia: neobkhidnist ta oriientyry rozvytku : monohrafiia [Accounting of socially responsible activity of business entities: the need and guidelines for development: monograph]. Zhytomyr. derzh. tekhnol. un-t. Zhytomyr.
5. Mizhnarodnyi standart bukhholderskoho obliku 1 (MSBO 1) «Podannia finansovoi zvitnosti». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013/page
6. Korol, S. (2011). Nefinansova zvitnist pidpriemstva [Non-financial reporting company]. *Visnyk KNTEU*, 6, 102–113.
7. Vasylichuk I. P. (2014). Teoretyko-metodolohichni pidkhody do vyznachennia sutnosti staloho rozvytku korporatsii [Theoretical and methodological approaches to the definition of the essence of the sustainable development of corporations]. *Problemy ekonomiky*, 4, 256-261.
8. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on annual financial statements consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance of the European the European Parliament and the Council. Retrived from <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=celex:32013L0034>
9. Bezverkhyi, K. (2015). Sotsialno-orientovana zvitnist pidpriemstva [Socially-oriented reporting of the enterprise]. *Bukholderskyi oblik i audyt*, 2-3, 70-78.
10. Sopko V. V. (Ed.), Benko M. M., Honcharenko O. M., ...Korol S. Ya. (2016). Dystsyplinarna matrytsia upravlinskoi zvitnosti: monohrafiia [Disciplinary matrix of management reporting: monograph]. Kyiv : Kyivsk. natsion. torh.-ekon. un-t.
11. Pozov, A.Kh. (2013). Formuvannia vnutrishnohospodarskoi (upravlinskoi) zvitnosti promyslovykh pidpriemstv. avtoreferat dys. kand. ekon. nauk spets. 08.00.09 «Bukholderskyi oblik, analiz i audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti)» [Formation of managerial reporting of industrial enterprises. PhD abstract]. Kyiv.
12. Yevtushenko, V. A. (2013). Otsinka korporativnoi sotsialnoi vidpovidalnosti: metody, obiekty, pokaznyky [Evaluation of corporate social responsibility: methods, objects, indicators]. *Visnyk NTU «KhPI»*, 46 (1019), 53-63.
13. Bezverkhyi, K.V. (2016). Intehrovana zvitnist pidpriemstva: ekonomichna sutnist poniattia [Integrated enterprise reporting: the economic essence of the concept]. *Naukovyi visnyk natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, 4, 43-58.

Received: 03.12.2018 / Review 04.06.2018 / Accepted 05.30.2018



УДК 657.01:330.34

JEL Classification M41, Q56, M14, Q01

Сокіл Олег

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування
Таврійський державний агротехнологічний університет
Мелітополь, Україна
E-mail: sokil.oleg@ukr.net

КОНЦЕПЦІЯ БАЛАНСОВОГО МЕТОДУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація

Вступ. Автором проведене дослідження з метою розроблення концепції балансового методу обліково-аналітичного забезпечення для подальшого застосування у практичній реалізації формування звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств. Розкриття інформації про сталий розвиток для аграрного підприємництва, за нових реалій та трендів сучасного світу, вимагає позитивних зрушень в удосконаленні та імплементації нетрадиційного обліку, що є реєстратором процесів сталого розвитку в сільському господарстві. Облік сталого розвитку потребує стандартизації та регламентації процесів завершального етапу формування систематизованої інформації у вигляді розширених документів річної фінансової звітності.

Методика та результати дослідження. З використанням таких методів, як спостереження та порівняння, визначено структуру та характеристику об'єктів обліку сталого розвитку за екологічною складовою у розрізі активів, зобов'язань та власного капіталу. За допомогою абстрактно-логічного методу узагальнено процес відтворення екологічних та соціальних активів та запропоновано використання двох варіантів відображення об'єктів обліку у звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств для різних аграрних підприємств за їх розмірами.

За допомогою графічного методу узагальнено об'єкти та їх методи обліку, що в поєднанні формують два варіанти формування звітності про сталий розвиток: Звіт про фінансовий стан (баланс) та Звіт про сукупний дохід (звіт про фінансові результати) сталого розвитку з таксономією екологічних і соціальних статей активу та пасиву (доходів та витрат).

Висновки. Подальшими кроками нашого дослідження є розробка для мікро- та малих сільськогосподарських підприємств практичних зразків Звіту про фінансовий стан (балансу) та Звіту про сукупний дохід (звіту про фінансові результати) з доповненням таксономією результатів екологічної та соціальної діяльності.

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, звітність, сталий розвиток, баланс, звіт про фінансові результати, сільськогосподарське підприємство.

Вступ.

Еволюційна зміна українського законодавства, зокрема й в обліково-аналітичному регулюванні, нові вимоги суспільства до інформації та приписи Європейського Парламенту та Ради ЄС у зв'язку з євроінтеграцією спричиняють позитивні зрушення в удосконаленні та імплементації обліку, що є реєстратором процесів сталого розвитку в сільському господарстві. Тому, облік сталого розвитку потребує стандартизації та регламентації процесів завершального етапу формування систематизованої інформації у вигляді розширених документів річної фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Ознаки корпоративної соціальної відповідальності, а також особливості соціального та екологічного обліку й нефінансової звітності досліджували вітчизняні і зарубіжні вчені Н.І. Беренда, Н.В. Остапенко, О.І. Гриценко, В.А. Дерій, М.В. Дерій, В.М. Жук, І.В. Замула, О.В. Кантаєва, О.В. Кузнецова, О.І. Коблянська, О.А. Лаговська, С.О. Левицька, П.М. Майданевич, А.А. Мункуев, Л.М. Пелиньо, Л.А. Попов, В.А. Пшеничний, Ю. Саєнко, В.А. Фостолович, М.В. Агапова та інші. Проте, на сьогодні приділяється мало уваги звітності про управління (звітності про сталий

розвиток), що дає нам підстави продовжувати дослідження у даному напрямку.

Мета.

Метою досліджень була розробка концепції балансового методу обліково-аналітичного забезпечення для подальшого застосування у практичній реалізації формування звітності про сталий розвиток сільськогосподарських підприємств.

Методологія дослідження.

Досягнення поставленої мети дослідження досягалось наступними методами: спостереження, порівняння, емпіричний метод, монографічний метод, метод узагальнення при моніторингу позицій науковців щодо структурування та визначення характеристики об'єктів обліку сталого розвитку за екологічною складовою; графічний метод для теоретичних узагальнень, наукового представлення процесу відтворення капіталу та варіанти відображення об'єктів обліку у звітності зі сталого розвитку сільськогосподарських підприємств; абстрактно-логічний метод для теоретичних узагальнень і формулювання висновків.

Результати.

Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] у 2018 році чітко встановлюють класифікацію підприємств за їх розмірами, за якими мікропідприємства та малі підприємства звільняються від подання звіту про управління. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. Найважливішим надбанням Закону є визначення звіту про управління, як документу, що містить не тільки фінансову, а й нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, розкриває основні ризики та невизначеності його діяльності. Тобто, звітом про управління можна ототожнити зі звітність про сталий розвиток.

Для українських агрохолдингів, що підлягають обов'язковому поданню не тільки консолідованої звітності, а й звітності про управління, питання у формуванні звітності про сталий розвиток вирішується в першу чергу достатніми потенційними економічними й кадровими можливостями. Дані підприємства належать до категорії середніх і великих підприємств. З іншого боку, мікро- та малі сільськогосподарські підприємства через брак таких можливостей для формування комплексних показників сталого розвитку можуть скористатися таксономією обов'язкових, але за дозволом скорочених балансу й звіту про фінансові результати.

Традиційна обов'язкова фінансова звітність сільськогосподарського підприємства, як і будь-якого підприємства України, повністю задовольняє потребу зовнішніх користувачів і менеджерів у фінансово-економічній частині обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку. Тоді як, соціальна складова недостатньо розкрита, а екологічна — повністю відсутня. Як результат — необхідність ґрунтовного розгляду питання про групування у складі методики формування таксономії фінансової звітності показниками екологічної та соціальної складової сталого розвитку та діяльності сільськогосподарських підприємств. Першим етапом дослідження буде вивчення особливостей обліку й відображення екологічних активів та зобов'язань у розширеній таксономії формування статей балансу та звіту про фінансові результати.

Щодо обліку природних активів, то відповідно до загальноприйнятих у даний час правил обліку — до розгляду приймаються тільки ті активи, які мають грошову оцінку. Як вже автором наголошувалося, не існує універсальної та загальновизнаної методики оцінки природних активів (ресурсів, навколишнього середовища, екосистемних благ і послуг, що надаються ними) у грошових вимірниках.

На даний момент існують різні методи грошової оцінки природних активів — ринкова ціна (справедлива вартість), відновна вартість, тіньові (контингентні) ціни, вартість використання, дисконтова на вартість доходу від використання, тощо.

Об'єкти обліку сталого розвитку, що також є базою формування звітності зі сталого розвитку, складаються з активів, пасивів, витрат та доходів (результатів) економічної, екологічної та

соціальної діяльності сільськогосподарських підприємств.

З економічними об'єктами бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств більш зрозуміло на противагу обліку сталого розвитку, що містить як екологічну, так і соціальну складову. Розглянемо класифікацію об'єктів обліку, пов'язаного з екологічною діяльністю, за видами екологічних активів, їх оцінкою та синтетичними рахунками обліку, розробленою І.В. Замулою [6] (табл. 1).

Таблиця 1

Структурування об'єктів обліку сталого розвитку за екологічною складовою*

Група	Об'єкт	Синтетичний рахунок	Оцінка
сподарські засоби	Природно-ресурсний потенціал	10, 11, 12, 01	Справедлива вартість
	Генетично модифіковані організми	20, 21, 23, 26, 27	Облікова вартість
	Відходи виробництва	206, 209	
	еоборотні активи природоохоронного призначення	10, 11, 12, 13, 01	
критеріальні засоби господарських засобів	Екологічні зобов'язання	63, 64, 68	Договірна, розрахункова
результати діяльності	Екологічні доходи	70, 719	Облікова оцінка
	Екологічні витрати	15, 23, 91, 92, 93, 94	
	Фінансові результати від екологічної діяльності	44	

* Джерело: [6, с. 7]

З даною класифікацією об'єктів екологічного обліку можна погодитись у загальному розумінні — на рівні синтетичних рахунків. Якщо використати розгалуження аналітичних рахунків, то виникає неабияке навантаження на обліковця, якому необхідно вести аналітичний облік усіх екологічних активів і пасивів. Це може призвести до значної імовірності виникнення помилок, навіть при використанні автоматичної системи обліку. До того ж, як було зазначено вище, існують різні методи оцінки активів. На наш погляд, найбільш практичною й виправданою є оцінка природних активів за вартістю їх відновлення або заміщення.

П.М. Майданевич узагальнює три основні найбільш ефективні методи оцінки, які можуть бути використані в екологічному обліку: ринкова оцінка природних ресурсів; оцінка екологічних ресурсів на основі компенсаційних витрат; умовна оцінка при оцінці гіпотетичних витрат [11]. Ми вважаємо, що за наявності достатньої методично-нормативної бази та варіантів оцінки активів і пасивів екологічної та соціальної діяльності, перевага надається методу оцінки за справедливою вартістю для екологічних активів та методу дисконтованої вартості (теперішньої вартості майбутніх платежів) — для зобов'язань.

Розширений метод класифікації об'єктів екологічного обліку використано В.А. Фостолович та М.В. Агаповою [17], які визначають екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління підприємством. Дана характеристика принципів відображення надає користувачам більший спектр можливостей у відображенні результатів екологічної діяльності й впливу підприємства (табл. 2).

Таблиця 2

Характеристика об'єктів екологічного обліку*

Об'єкт	Вид обліку	Оцінка
Активи	Аналітичний другого та третього порядку	Облікова вартість
Зобов'язання	Відображення теперішніх та майбутніх результатів	Первісна оцінка
Доходи	Аналітичний та синтетичний	Справедлива вартість
Витрати	Оперативний, інвестиційний, фінансовий, аналітичний	Облікова вартість
Фінансовий результат	Статистичний, оперативний	Облікова оцінка

* Джерело: [17, с. 142–143]

Усвідомлення важливості та змісту екологічного обліку не обмежується лише його визначенням. Складові екологічного обліку ґрунтовно розкриваються у роботах В.М. Жука та О.І. Гриценка. В.М. Жук встановлює, що облік екологічної діяльності повинен включати чотири складові: облік екологічних витрат, облік екологічних зобов'язань, звітність про природоохоронну діяльність та аудит відповідної інформації, кожна з яких має економічний вплив [5, с. 22].

О.І. Гриченко диференціював об'єкти екологічного обліку на витрати, доходи та фінансові результати в контексті екологічної діяльності, що згруповані за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, стадіями виробництва, агрегатами, сферами діяльності, регіонами збуту тощо) [3, с. 681]. Автором підкреслюється, що «екологічний бухгалтерський облік підприємств повинен діяти як цілісна система і бути спрямований на складання екологічної складової інтегрованої звітності».

О.В. Кантаєва та О.В. Кузнєцова [7, с. 106], Н.І. Беренди, Н.В. Остапенко [2] наголошують на вагомому внеску бухгалтерського обліку в систему управління соціальною та екологічною відповідальністю бізнесу, та пропонують групувати об'єкти в системі управління стійким розвитком підприємств в розрізі плану рахунків бухгалтерського обліку, приєднуючи до кожного класу назву екологічного/соціального призначення (до активів та джерел їх утворення), діяльності (до доходів і витрат) та введенням нових субрахунків.

Л.М. Пелиньо [13, с. 71] в структурі еколого-економічного обліку на підприємстві встановлює взаємозв'язок складових частин фінансового та управлінського обліку, водночас із зарахуванням екологічної звітності до останнього. Проте, підлягає сумніву можливість оприлюднення екологічної звітності, якщо вона побудована на внутрішньому обліку. До того ж, автором пропонується окрім формування традиційних звітів фінансової діяльності формування п'яти балансів на основі фінансового екологічного обліку та екологічної (внутрішньої) звітності: сировини, «витрати-випуск», процесів, продукції та місця розташування виробництва. В цьому контексті, є безпідставним та економічно невідповідним при формуванні звітності складання додаткових звітів, особливо, які ґрунтуються виключно на управлінському обліку, який практично не піддається перевірці. На нашу думку, актуальним є розширення існуючих форм звітності, що особливо доречно для малих і мікропідприємств, які не володіють достатніми ресурсами забезпечення формування додаткових звітностей. Для спрощення їх сприйняття навколишньою спільнотою (стейкхолдерами) найкращим варіантом є таксономія фінансової звітності екологічними та соціальними результатами діяльності.

Такі автори, як О.І. Коблянська [8, с. 213], О.А. Лаговська [9, с. 19–20] приділяють особливої уваги екологічним зобов'язанням, які виникають в частині потенційних або незавершених, пов'язані з відновленням та усуненням негативних наслідків: 1) нарахування плати за використання природних ресурсів; 2) невиконання вимог чинного екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, виплати штрафів; 3) усунення негативних наслідків впливу підприємств на навколишнє середовище. При дослідженні праць П.М. Майданевича [11], В.А. Пшеничного [15, с. 10–11], А.А. Мункуєва [12, с. 10] та Л.А. Попова [14, с. 21] та результатів попередніх досліджень здійснено спробу узагальнити принципи виокремлення та уточнення об'єктів сталого розвитку у розрізі екологічної діяльності:

- зосередження на безпосередньому використанні природних ресурсів, тобто обліку результатів впливу (доходу, витрат), а не їх вартості як активу;
- специфічне застосування можливе не для всіх підприємств та галузей діяльності;
- пріоритет надається екологічним витратам серед усіх інших об'єктів.

Важливим чинником, що визначає розмір витрат на природокористування, є соціальний. Виробнича діяльність підприємств істотно впливає на соціальні елементи навколишнього природного середовища, в т.ч. і на людину. Негативний вплив на них у межах, що перевищують офіційно допустимі нормативи, завдає прямий і непрямий матеріальні збитки [5, с. 21]. Другим етапом дослідження є оцінка та дослідження соціальної складової об'єктів обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств.

С.О. Левицька [10, с. 259] з урахуванням змісту показників «соціальної відповідальності бізнесу» [16] виокремила сукупність таких блоків: забезпечення здоров'я; розвиток корпоративної культури; навчання, підвищення кваліфікації; відпочинок та розваги; мотивація праці, з одночасним відображенням у фінансовій, статистичній, податковій та соціальній звітності підприємств. Автор наголошує на відсутності значної частини інформації, що стосується соціальної діяльності й обліку сталого розвитку. С.О. Левицька пропонує запровадити систему кількісних та якісних показників оцінки соціальної відповідальності з урахуванням економіко-екологічної збалансованості підприємницької діяльності; запровадження механізму подання соціальної звітності у комплексі з показниками існуючих форм звітності або у формі створеної інтегрованої звітності [10, с. 261-262]. Проте, при всій важливості та значущості робіт науковців, що досліджують відображення соціальних й екологічних об'єктів обліку, вони не вирішують всебічно проблему, а ускладнюють ведення бухгалтерського обліку додатковими аналітичними рахунками третього і четвертого порядку. З метою підвищення еко-соціальної відповідальності невеликих сільськогосподарських підприємств ефективним вважається розширення необхідних екологічних і соціальних показників для покращення якісних характеристик регламентованих балансу й звіту про фінансові результати. Безперечно, аналітичний облік не повинен відійти на другий план, проте він повинен бути економічно виправданим та мінімальним.

Досліджуючи фінансову звітність, В.А. Дерій докладно описує всі її статті, що включають інформацію про соціальну діяльність підприємства, при цьому встановлює, що соціальна звітність за нинішніх умов є до певної міри «відірваною» від фінансової та частина економічних показників в автоматизованому режимі могла б використовуватись водночас із фінансовою звітністю, оскільки містить низку показників, що частково стосуються соціального ефекту [4, с. 98]. Автором також визначено, що відсутність стандартної форми нефінансової звітності є перевагою. З даним твердженням ми не погоджуємося через низку причин, головною з яких є можливі ухилення підприємств від своїх соціальних й екологічних зобов'язань, або умисне приховування негативного впливу на зовнішнє оточення.

Серед матеріальних потоків біорізноманіття як складової частини природних активів вирізняють, наприклад, нереалізовані відходи біорізноманіття: тверді й рідкі відходи, викиди в атмосферу й у водні ресурси (розчинні хімічні речовини). Виходячи з вищевикладеного, для більшої наочності, можна проілюструвати місце природних та соціальних активів у процесі відтворення на рисунку 1.

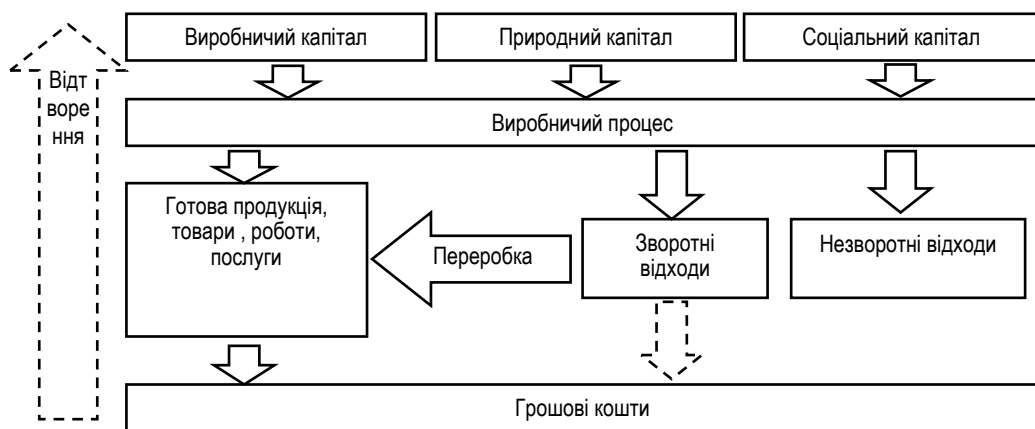


Рис. 1. Процес відтворення капіталу сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

* складено автором

Як правило, підприємства несуть фінансову відповідальність за забруднення навколишнього середовища й за використання природних ресурсів, але вони не звітують про наслідки та вплив цієї відповідальності. Дійсно, частина великих компаній в Україні вже публікує дані про свою екологічної та соціальної діяльності, й лише три сільськогосподарські підприємства України оприлюднюють звітність про сталий розвиток за правилами GRI та іншими стандартами (агрохолдинги “Астарта”, “Кернел” та ПАТ “Миронівський хлібопродукт”). Визначальні фактори суперечливі: з одного боку, розкриття будь-якої інформації про екологічну діяльність містить загрози й потенційні конфлікти; з іншого боку, є чинники, які спонукають організації публікувати ці дані.

Поєднання типології запропонованих різними дослідниками методів відображення результатів екологічної та соціальної діяльності, зокрема й сільськогосподарськими підприємствами, із загальним планом рахунків бухгалтерського обліку вхідних-вихідних потоків може бути важливим кроком у напрямку визнання всіх основних переваг для аграрного підприємства. При цьому можливі всього два варіанти формування звітності, що представлені у таблиці 3.

Таблиця 3

Варіанти відображення об'єктів обліку у звітності сталого розвитку сільськогосподарських підприємств*

ВАРІАНТ 1: Комплексний облік з додаванням нових позицій і рядків (таксономія)	ВАРІАНТ 2: Комплексний бухгалтерський облік з додаванням допоміжних звітів
Інтегрований баланс; Інтегрований звіт про фінансові результати; Інтегрований звіт про рух грошових коштів; Інтегрований звіт про власний капітал Розширені примітки до річної звітності екологічними та соціальними результатами діяльності	Варіація корпоративних звітів: – Соціальний звіт – Екологічний звіт – Еко-баланс Звіт матеріальних вхідних/вихідних потоків (у вартісному/грошовому виразі)

* складено автором

Таким чином, метою обліку сталого розвитку щодо екологічних об'єктів є надання користувачу релевантної інформації про активи, їх джерела утворення, витрати на екологічну безпеку та доходи від екологічних заходів. Визначення такого підходу до дослідження дозволяє обґрунтувати п'ять основних складових системи обліку сталого розвитку у сільськогосподарському підприємстві:

- облік активів, та джерел їх утворення;
- облік екологічних та соціальних зобов'язань;
- облік екологічних та соціальних витрат та доходів;
- звітність сталого розвитку;
- аудит (контроль) еко-соціальної діяльності.

У процесі дослідження здійснено класифікацію ідентифікованих об'єктів бухгалтерського обліку за можливістю їх відображення в обліково-аналітичній системі сталого розвитку та звітності сільськогосподарських підприємств (рис. 2).

Об'єктами обліку сталого розвитку є факти господарської діяльності, активи, зобов'язання, джерела фінансування діяльності сільськогосподарського підприємства, доходи, витрати та інші об'єкти пов'язані з економічною та еко-соціальною сферами діяльності. Відповідний вплив на вищенаведені об'єкти, їх взаємодію та характеристики здійснюють методи документування та інвентаризації, оцінки й калькуляції, бухгалтерські рахунки й подвійний запис, бухгалтерський баланс та звітність (рис. 2).

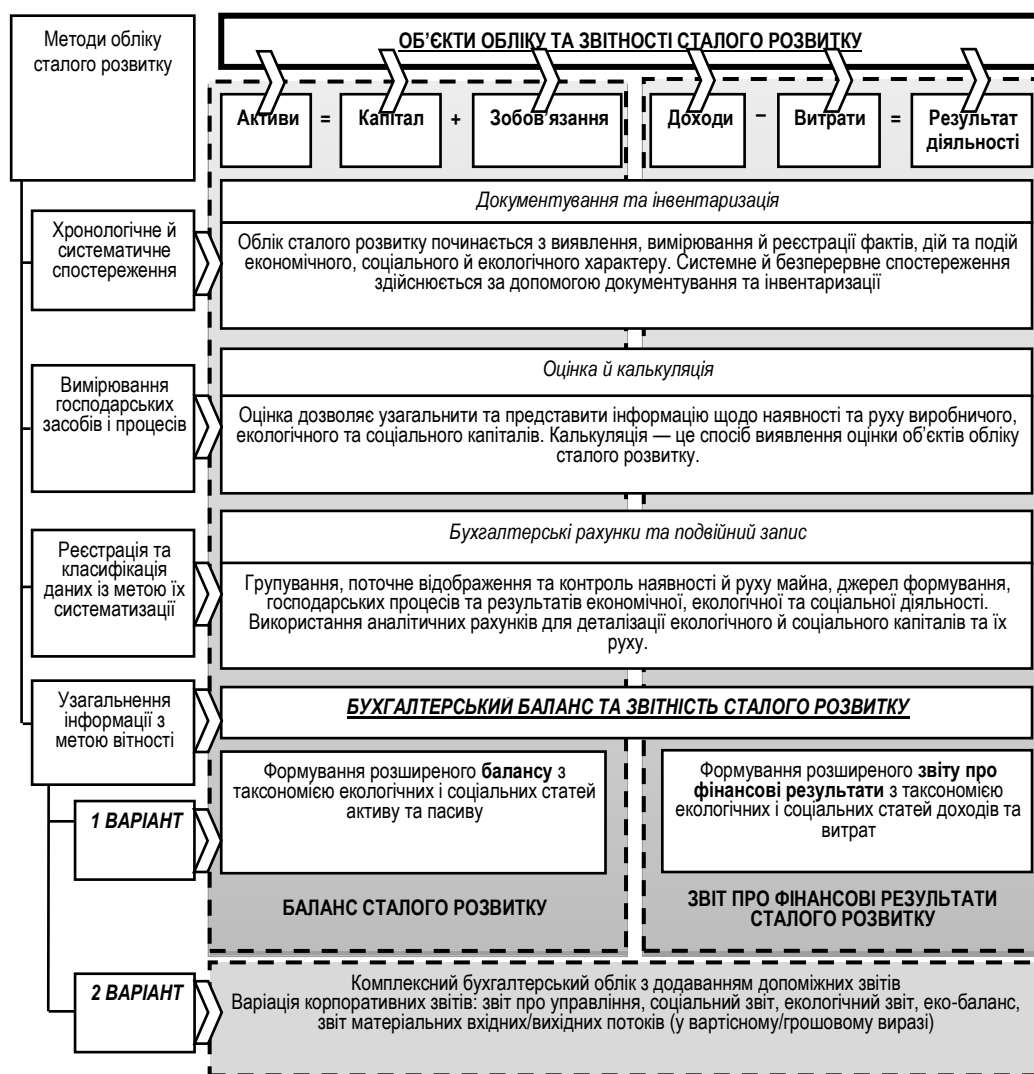


Рис. 2. Об'єкти обліку сталого розвитку за можливістю їх відображення в обліково-аналітичній системі та звітності сільськогосподарських підприємств*

* складено автором

Документування та інвентаризація головним чином підтверджують факт наявності, місце знаходження, стан та кількість. Хоча, за внесеними змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], що набули чинності з січня 2018 року первинний документ більше не підтверджує факт здійснення операції. Власне, відтепер первинні документи не фіксують факти здійснення господарських операцій та можуть бути складені не тільки під час здійснення господарської операції але й безпосередньо після її закінчення.

Оцінка й калькуляція мають досить розгалужену систему методик, що були встановлені на законодавчому рівні чи запропоновані провідними вченими світу як альтернативи-доповнення. Залежно від виду екологічних та соціальних об'єктів їм властиві оцінки за обліковою, первісною, справедливою, дисконтованою (приведеною), залишковою, відновною, переоціненою та

ліквідаційною вартості. Ускладнюють процес оцінки умовні екологічні та соціальні зобов'язання, активи та джерела, що не може обмежуватися звичайними методами. Отже, облікова політика сільськогосподарських підприємств повинна відображати дані процеси у реальних вимірах та оцінках, наприклад, найбільш практичною й виправданою є оцінка природних активів за вартістю їх відновлення або заміщення. Альтернативою оцінки є калькуляція, яка переважно використовується для оцінки витрат. Вітчизняні сільськогосподарські підприємства завчасно використовують стандартні методи калькуляції (простий, попередільний, нормативний, позамовний, метод розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі), рідше зарубіжні методи «стандарт-кост», «директ-костинг», «таргет-костинг» та «кайзен-костинг», ABC-метод тощо.

Бухгалтерські рахунки й подвійний запис є найбільш регламентованими методами, що не варіюються за конкретними умовами чи прикладами. Але, сільськогосподарські підприємства вправі формувати власні робочі плани рахунків з деталізацією синтетичних рахунків відповідно до потреб. Перспективою для вирішення даної проблеми є застосування аналітичного обліку з подальшим формуванням розширених таксономією фінансових звітів чи окремих звітів зі сталого розвитку (варіант 1, 2 рисунка 2).

Висновки і перспективи.

В досліджуваній проблематиці стрижневим не тільки методом, але й головною метою обліку сталого розвитку є баланс сталого розвитку сільськогосподарського підприємства — це конститутивний документ фінансової звітності та звіту про управління, інформаційна база про соціо-еколого-економічні відносини та результати сільськогосподарської діяльності, засіб для аналізу, нормування, планування, організації виробництва, управління та контролю внутрішніми й зовнішніми користувачами-стейкхолдерами в інноваційному спрямуванні вектору сталого розвитку.

Звіт про фінансові результати сталого розвитку сільськогосподарського підприємства є джерелом інформації не тільки про результати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності, але й екологічної та соціальної.

Подальшим кроком нашого дослідження є розробка для мікро- та малих сільськогосподарських підприємств практичних зразків балансу та звіту про фінансові результати з доповненням таксономією результатів екологічної та соціальної діяльності.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України за станом на 16 лип. 1999р. / Верховна Рада України. Київ : Парлам.вид-во, 1999. 40, 365 с. (Закони України).
2. Беренда Н.І., Остапенко Н.В. Розвиток екологічного обліку в Україні з врахування світового досвіду. Теоретичні та практичні аспекти стійкого розвитку фінансової системи України : кол. моногр. Ч. 2. Умань : «Візаві», 2013. С. 205-214.
3. Гриценко О.І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження. *Економіка і суспільство*. 2016. № 2. С. 678-683.
4. Дерій В.А., Дерій М.А. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету, Сер. Економічні науки*. Вінниця : ВНАУ, 2014. № 2. С. 95-103.
5. Жук В.М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. *Агроекологічний журнал*. 2012. № 2. С. 18-23.
6. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спеціальність: 08.00.09 Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2010. 40 с.
7. Кантаєва О.В., Кузнєцова О.В. Місце бухгалтерського обліку в системі управління соціальною відповідальністю бізнесу. *Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки*. Житомир : ЖДТУ, 2012. № 4 (62). С. 103-106.
8. Коблянська О.І. Актуальні аспекти обліку екологічних зобов'язань. *Вісник Університету банківської справи НБУ*. 2014. № 2 (20). С. 212-214.
9. Лаговська О.А. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... докт. екон. наук : 09.00.09. Житомирський державний технологічний

університет. Житомир : ЖДТУ, 2012. 40 с.

10. Левицька С.О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 7(97). С. 255-262.

11. Майданевич П.М. Екологічний облік як інформаційний інструмент управління сільськогосподарською діяльністю підприємства. Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(1). URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29__46_

12. Мункуев А.А. Развитие методов эколого-экономического обоснования управленческих решений на предприятии : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. Москва, 2005. 22 с.

13. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. Науковий вісник НЛТУ України. 2008. Вип. 18.2. С. 70-75.

14. Попов Л.А. Развитие бухгалтерского учета и отчетности в коммерческих организациях в условиях устойчивого развития экономики : автореф. дис. ... докт. экон. наук : 08.00.12. Ростов н/Д. 2015. 25 с.

15. Пшеничный В.А. Учетно-аналитическое обеспечение экологического менеджмента предприятий газовой отрасли : автореф. дис. ... канд. экон. наук : специальность : 08.00.12. Ставрополь. 2012. 20 с.

16. Саенко Ю. Соціальна відповідальність бізнесу: розуміння та впровадження. Київ : Наукова думка, 2005. 30 с.

17. Фостолович В.А., Арапова М.В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. Інноваційна економіка. 2013. № 1. С. 141-144.

Статтю отримано: 06.01.2018 / Рецензування 06.02.2018 / Прийнято до друку: 25.05.2018

Oleg Sokil

PhD in Economics, associate professor

Accounting and Taxation Department

Tavria State Agrotechnological University, Melitopol, Ukraine

E-mail: sokil.oleg@ukr.net

THE BALANCE METHOD CONCEPT OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF THE AGRICULTURAL ENTERPRISES' SUSTAINABLE DEVELOPMENT REPORTING

Abstract

Introduction. The author conducted a study to develop a concept of the balance method of accounting and analytical support for further application in the practical implementation of the agricultural enterprises' sustainable development reporting.

Disclosure of the agrarian entrepreneurship's sustainable development information, in new realities and trends of the modern world, requires positive changes in the improvement and implementation of non-traditional accounting, is the registrar of sustainable development in agriculture. "Sustainability Accounting" requires processes' standardization and regulation of the final stage of the systematized information formation in the form of annual financial reporting extended documents.

Methodology research and results. The structure and characteristics of the Sustainability Accounting objects for the environmental component in terms of assets, liabilities and equity have been determined by using methods of observation and comparison. With the help of the abstract-logical method, the process of reproduction of ecological and social assets is generalized and it is proposed to use two variants of mapping accounting objects in the reports on the agricultural enterprises' sustainable development for various agricultural enterprises depending on their size.

Objects and their accounting methods are combined to form two options for generating sustainable development reporting: a Balance Sheet and a report on the Statement of Financial Results of sustainable development with a taxonomy of environmental and social assets and liabilities (income and expenditure) by using the graphical method.

Conclusion. The further steps of our research is the development of practical models of a Balance Sheet and a Statement of Financial Results for micro and small agricultural enterprises with the additional taxonomy of the results of environmental and social activities.

Keywords: accounting and analytical support, reporting, Sustainable Development, Balance Sheet, Statement of

Financial Results, agricultural enterprise.

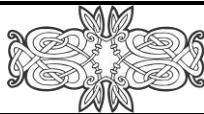
References

1. Zakon Ukrainy Pro buhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnisti v Ukraini : pryiniaty 16 lyp. 1999 roku № 996-XIV. (1999, July 16). *Parlam.vyd-vo*, 40, 365. [In Ukrainian]
2. Berenda, N.I. & Ostapenko, N. (2013). Rozvytok ekologichnogo obliku v Ukrai'ni z vrahuvannja svitovogo dosvidu [Development of environmental accounting in Ukraine taking into account world experience]. *Teoretychni ta praktychni aspekty stijkogo rozvytku finansovoi' systemy Ukrai'ny* : Uman: Visa, 205-214. [In Ukrainian]
3. Grycenko, O.I. (2016). Ekologichny oblik: vyznachennja perspektiv ta osnovnyh zasad uprovadzhennja [Environmental accounting: definition of the prospects and main principles of implementation]. *Ekonomika i suspil'stvo*, 2, 678-683 [In Ukrainian].
4. Derij, V.A. & Derij, M.V. (2014). Oblikovi ta analitychni komponenty nefinansovoi zvitnosti ta ih rol v ekonomichnij systemi [Accounting and analytical components of non-financial reporting and their role in the economic system]. *Zbirnyk naukovykh prats Vinny'kogo nacionalnogo agrarnogo universytetu, Ser. Ekonomichni nauky*, 2, 95-103. [In Ukrainian]
5. Zhuk, V.M. (2012). Ekologichni aspekty buhgalterskogo obliku v agropromyslovomu vyrobnyctvi [Environmental aspects of accounting in agroindustrial production]. *Agroekologichnyj zhurnal*, 2, 18-23. [In Ukrainian]
6. Zamula, I.V. (2010). *Buhgalterskyi oblik ekologichnoi dijalnosti: teorija ta metodologija. Unpublished doctoral dissertation. Zhytomyr National Agroecological University, Zhytomyr.* [In Ukrainian]
7. Kantajeva, O.V. & Kuznjecova, O.V. (2012). Misce buhgalterskogo obliku v systemi upravlinnja social'noju vidpovidalnistju biznesu [Place of accounting in the system of social responsibility management of business]. *Visnyk ZhDTU / Serija : Ekonomichni nauky*, 4(62), 103-106. [In Ukrainian]
8. Kobljans'ka, O.I. (2014). Aktualni aspekty obliku ekologichnyh zobov'язan [Actual aspects of accounting of ecological obligations]. *Visnyk Universytetu bankivskoi spravy NBU*, 2(20), 212-214. [In Ukrainian]
9. Lagovska, O.A. (2012). *Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis: theory, methodology, organization. Unpublished doctoral dissertation. ZhDTU, Zhytomyr.* [In Ukrainian]
10. Levyc'ka, S.O. (2014). Socialny oblik: metodychnyj pidhid ta organizacijne zabezpechennja [Social accounting: methodological approach and organizational support]. *Visnyk Nacionalnogo universytetu "Lvivska politehnika". Menedzhment ta pidpryjemnyctvo v Ukrai'ni: etapy stanovlennja i problemy rozvytku*, 7(97), 255-262. [In Ukrainian]
11. Majdaneych, P. M. (2013). Ekologichny oblik jak informacijnyj instrument upravlinnja sil'skogospodars'koju dijal'nistju pidpryjemstva [Ecological accounting as an information tool for managing the agricultural activity of the enterprise]. *Ekonomichni nauky. Ser: Oblik i finansy*, 10(1). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10%281%29_46_ [In Ukrainian]
12. Munkuev, A.A. (2005). *Razvitye metodov ekologo-ekonomicheskogo obosnovanya upravlencheskyh reshenij na predpryjatyy. Unpublished doctoral dissertation. Russian, Moscow.* [In Russian]
13. Pelynio, L.M. (2008). Misce ekologichnogo obliku v suchasnij systemi buhgalters'kogo obliku ta jogo vazhlyve znachennja v sferi ohorony dovkillja [The place of environmental accounting in the modern accounting system and its importance in the field of environmental protection]. *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy*, 18.2, 70-75. [In Ukrainian]
14. Popov, L.A. (2015). *Razvitye buhgalterskogo ucheta y otchetnosti v kommercheskyh organizacijah v uslovijah ustojchivogo razvytija ekonomiky. Unpublished doctoral dissertation. Russian, Rostov on Don.* [In Russian]
15. Pshenychnij, V.A. (2012). *Uchetno-analyticheskoe obespechenye ekologicheskogo menedzhmenta predpryjatij gazovoj otrasly. Unpublished doctoral dissertation. Russian, Stavropol.* [In Russian]
16. Sajenko, Ju. (2005). *Social'na vidpovidal'nist' biznesu: rozuminnja ta vprovadzhennja* [Social Responsibility for Business: Understanding and Implementation]. Kyiv : Naukova dumka. [In Ukrainian]
17. Fostolovych, V.A. & Agapova, M.V. (2013). Ekologichny oblik jak element innovacijnogo pidhodu ekologo-ekonomichnoi systemy upravlinnja sil'skogospodarskyh pidpryjemstv [Environmental accounting as an element of the innovative approach of the ecological-economic system of management of agricultural enterprises]. *Innovacijna ekonomika*, 1, 141- 144. [In Ukrainian]

Received: 01.06.2018 / Review 02.06.2018 / Accepted 05.25.2018



МІЖДИСЦИПЛІНАРНІ
ДОСЛІДЖЕННЯ



INTERDISCIPLINARY
RESEARCH

УДК 65.012.8
JEL Classification M29

Азарова Тетяна¹

асистент кафедри фінансово-економічної безпеки,
обліку та аудиту
Харківський національний університет міського
господарства імені О.М. Бекетова
м. Харків, Україна
E-mail: atv.23117@gmail.com

ОЦІНКА ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА НА БАЗІ КОНЦЕПЦІЇ VBM

Анотація

Вступ. Ефективне ведення бізнесу в умовах сьогодення вимагає формування прогресивної методики, що дозволить управляти та прогнозувати розвиток всіх напрямів діяльності суб'єктів господарювання. Головною метою дослідження є розробка та впровадження універсальної моделі оцінки та забезпечення високого рівня економічної безпеки від впливу внутрішніх і зовнішніх загроз.

Методи. Застосовано методи аналізу, дедукції, абстрагування та аналогії для виявлення та побудови взаємозв'язків елементів вартісного управління підприємством, складових економічної безпеки та основних процесів діяльності підприємства. Як результат сформований інтегральний показник економічної безпеки підприємства на основі методу моделювання та формалізації.

Результати. В рамках проведеної роботи було проаналізовано методику розрахунку показника економічно-доданої вартості (EVA) та виділено фактори управління вартістю підприємства. Обґрунтовано взаємозв'язок виділених факторів вартості та ресурсно-функціональних складових економічної безпеки підприємства. Згруповано набір факторів для оцінки вартості підприємства та рівня безпеки ресурсно-функціональних складових економічної безпеки. Сформовано та запропоновано критерій оцінки економічної безпеки підприємства. Як результат, побудовано модель управління діяльністю підприємства, за допомогою якої здійснюється оцінка та управління одночасно рівнем економічної безпеки та вартістю підприємства.

Перспективи подальших досліджень направлені на вдосконалення методики обчислення інтегрального показника економічної безпеки, а саме дослідження впливу факторів та показників економічної безпеки на її рівень для підприємств різних форм власності та організаційно-правових форм господарювання.

Ключові слова: безпека підприємства, економічна безпека, вартість підприємства, критерій, фактори оцінки, складові економічної безпеки

Вступ.

Для забезпечення стійкого розвитку життєво важливих сфер діяльності підприємства, його менеджмент потребує універсальних, ефективних та багатоцільових методик управління. За останні роки широкого наукового значення набула концепція забезпечення економічної безпеки, застосування якої гарантує захищеність від впливу зовнішніх та внутрішніх загроз та приєднання максимально сприятливих умов для досягнення підприємством головних цілей своєї діяльності. Саме тому набувають актуальності розробка та пошук нових методик управління, які дозволятимуть вирішувати широкий спектр завдань функціонування та досягнення фінансових

¹ Науковий керівник: кандидат економічних наук, професор Н.І. Гордієнко

інтересів бізнесу.

Актуальність теми полягає в необхідності удосконалення та поглиблення підходів до управління діяльністю підприємств з позиції забезпечення високого рівня економічної безпеки, прибутковості та створення умов для інвестування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

У роботі були використані напрацювання Є.О. Олейнікова, С. Ф. Покропивного, О.С. Федоніна, Б. Корецького, Т. Г. Васильцева, О.В.Мороз в яких розглянуті різні методики управління та оцінки рівня економічної безпеки підприємства. Підґрунтям для побудови інтегрального показника оцінки економічної безпеки підприємства та виділення його функціональних складових були дослідження в галузі концепції вартісно-орієнтованого управління VBM. Значними науковими вкладеннями в дослідження концепції VBM є праці Джон Д. Мартін, Вільям Дж. Петті [6], Дж. Стерна, Б. Стюарта [4], Т. Коупленд, Т. Коллер, Д. Муррін.

Важливим аспектом досліджень у напряму створення системи економічної безпеки на підприємстві та оцінювання рівня економічної безпеки слід визначити наукові праці Терещенко О. О. [7], Момот Т. В., Макарюк О. В., Гордієнко Н. І. [3].

Мета.

Метою роботи є обґрунтування критерію оцінки економічної безпеки підприємства, за допомогою якого можна буде визначити рівень впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на вартість підприємства та забезпечити високий рівень економічної безпеки.

Методологія дослідження.

За допомогою методу аналізу досліджено концепція вартісно-орієнтованого управління. Методи дедукції та абстрагування використані при визначенні основних показники вартості підприємства, які на основі методу аналогії взаємопов'язані з ресурсно-функціональними складовими економічної безпеки. Інтегральний показник економічної безпеки побудований на основі методу моделювання та формалізації.

Результати.

Підходи до визначення та оцінки рівня економічної безпеки в економічній літературі дуже різноманітні та продовжують з'являтися по теперішній час. Детальне дослідження більшості методик [1; 2; 3], дозволило виділити та запропонувати симбіоз ресурсно-функціонального, індикаторного та вартісного підходу, як найбільш результативну методику забезпечення економічної безпеки підприємства.

У рамках запропонованої методики відокремлено три основні ресурсно-функціональні складові економічної безпеки підприємства, а саме фінансова, операційна та інвестиційна, управління якими визначає функціонування інших допоміжних складових, таких як кадрова, силова, інформаційна, правова, маркетингова та інші. Можливість оцінити рівень безпеки, зробити прогноз кожної з виділених складових дає лише ґрунтовно підібраний набір індикаторів (факторів), які можна представити в кількісному вираженні та які характеризують аспекти господарську діяльність підприємства.

Головна направленість запропонованого автором підходу – поєднання процесу забезпечення економічної безпеки та управління вартістю підприємства, і як результат задоволення фінансових інтересів інвесторів, стабільність розвитку.

Для формування критерію оцінки економічної безпеки підприємства на базі концепції VBM, в роботі використано підходи до оцінювання вартості підприємства з використанням моделі дисконтованої вартості грошового потоку, базовими показниками якої є чистий грошовий потік і економічна додана вартість (EVA). Основною для обчислення EVA є формула [4,с.46]:

$$EVA = NOPAT - WACC * IC, \quad (1)$$

де $NOPAT_{\text{вкор}}$ (net operating profit after taxes) — це чистий операційний прибуток після сплати скорегованих податків, який складається з прибутку від використання активів підприємства та відсотка виплаченого кредиторам з чистого прибутку;

IC (invested capital) — інвестований капітал;

Інвестований капітал — це величина грошових коштів, яку всі акціонери і кредитори інвестували в компанію. Він розраховується на основі сукупних активів (Total Assets) шляхом їх зменшення на суму грошей і грошових еквівалентів (Cash and Equivalents), короткострокових (Short Term Investments) і довгострокових (Long Term Investments) інвестицій, а також на суму безпроцентних поточних зобов'язань (Non-Interest Bearing Current Liabilities – NIBCLs). NIBCLs складається з таких видів короткострокових заборгованостей, як кредиторська заборгованість, податкова заборгованість перед бюджетом, нарахування і т.п. Ці види заборгованостей не викликають процентних витрат, а тому їх прийнято не враховувати у складі інвестованого капіталу.

WACC (weighted average cost capital) — середньозважена вартість капіталу, яка відповідає рівню дисконту для приведення майбутніх значень EVA в теперішні.

Корпорації створюють вартість для акціонерів, забезпечуючи прибутковість на інвестований капітал вище за його вартість. WACC (середньозважена вартість капіталу) є виразом цієї вартості. Вона використовується для того, щоб визначити, додається чи ні вартість при реалізації певних інвестицій, стратегій, проектів і т.д. [5]

Маючи дані щодо структури капіталу інвестованого в обігові кошти, маємо можливість розрахувати його середньозважену вартість:

$$WACC = i_E * E + i_D * D * (1 - T) \quad (2)$$

де i_E — вартість власного капіталу, %; E — частка власного капіталу в загальному обсязі інвестованого в обігові кошти капіталу, %; i_D — вартість позикового капіталу, %; D — частка позикового капіталу в загальному обсязі інвестованого в обігові кошти капіталу, %; T — ставка податку на прибуток, %.

Згідно з останніми напрацюваннями у сфері вартісно-орієнтованого управління, EVA рекомендується розраховувати на основі показника рентабельності вкладеного капіталу (return on capital employed — ROCE), який визначається як відношення прибутку до сплати процентів та після оподаткування до обсягу вкладеного капіталу:

$$ROCE = NOPAT / IC \quad (3)$$

де, NOPAT — чистий операційний прибуток після сплати податків;

IC — вкладений капітал (capital employed). [6, с.86]

Таким чином, алгоритм розрахунку EVA набуває такого вигляду:

$$EVA = (ROCE - WACC) * IC, \quad (4)$$

де, ROCE — показник рентабельності вкладеного капіталу;

WACC — середньозважена вартість підприємства;

IC — вкладений капітал [7, с. 82].

На основі вищенаведеної формули формується інтегральний показник економічної безпеки підприємства:

Операційна складова економічної безпеки представлена показником ROCE. ROCE — рентабельність вкладеного капіталу, комплексно відображає ступінь ефективності використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів, ноу-хау, а також природних ресурсів. Коефіцієнт рентабельності вкладеного капіталу розраховується як відношення прибутку до активів або потоків,

що його формує. ROCE розраховується за формулою [6, с.86]:

$$ROCE = \frac{NOPBT}{Об'єм продаж} * \frac{Об'єм продаж}{КАПІТАЛ} * \left(1 - \frac{Податкові виплати}{NOPBT}\right), \quad (5)$$

де

$\frac{NOPBT}{Об'єм продаж}$ - операційна рентабельність продаж до виплати податків;

$\frac{Об'єм продаж}{КАПІТАЛ}$ - коефіцієнт оборотності капіталу;

$\left(1 - \frac{Податкові виплати}{NOPBT}\right)$ - коефіцієнт податкових виплат;

Виходячи з даної формули, для управління операційною складовою економічної безпеки підприємства використано два основних показника: операційна рентабельність продажів до виплати податків та коефіцієнт оборотності капіталу. Факторами управління для операційної складової є: обсяги реалізації, рентабельність продажів, операційний прибуток, використання основних та оборотних коштів. Для оцінки та управління даними факторами обрано індикатори ($X_1 - X_{10}$) (табл. 1)

Таблиця 1

Фактори операційної складової економічної безпеки*

Фактори	Показник (Індикатор) оцінки
Зростання обсягів реалізації продукції Зниження собівартості виробництва продукції Зниження адміністративних витрат та витрат на збут	Матеріальні витрати на 1грн. реалізованої продукції(X_1)
	Собівартість реалізації продукції на 1грн. обсягу реалізації(X_2)
	Адміністративні витрати на 1грн. реалізованої продукції (X_3)
	Витрати на збут на 1грн. реалізованої продукції (X_4)
	Прибуток від операційної діяльності після оподаткування на 1 грн. реалізованої продукції (X_5)
Підвищення ефективності використання основних та оборотних активів Рациональне використання матеріальних ресурсів	Частка оборотних активів в активах підприємства (X_6)
	Частка основних засобів в активах(X_7)
	Продуктивність праці (X_8)
	Витрати на оплату праці на 1грн. реалізованої продукції (X_9)
	Фондовіддача (X_{10})

*Джерело: розробка автора

Фінансова складова економічної безпеки виражається в контексті запропонованої моделі показником WACC. WACC - середньозважена вартість підприємства, за допомогою даного показника підприємство оцінює ефективність своїх вкладень. Головними показниками для управління фінансовою складовою економічної безпеки підприємства є власний та позиковий капітал підприємства. Для управління цими показниками виділено наступні фактори управління: фінансова стійкість, структура та вартість капіталу, платоспроможність. Відповідний набір змінних індикаторів ($X_{11} - X_{20}$) дозволяє проаналізувати та оцінити ефективність використання власного та позикового капіталу в інтересах підприємства (табл. 2).

Інвестований капітал (IC) відповідно є показником інвестиційної складової економічної безпеки розраховано за наступною схемою: Власний капітал + Довгострокові зобов'язання, за котрі сплачуються проценти + Короткострокові зобов'язання, за які сплачуються проценти мінус грошові кошти та їх еквіваленти. Так як абсолютна величина інвестованого капіталу не дає можливості оцінити ефективність інвестиційної складової економічної безпеки, пропонуємо використовувати показник ROI.

Таблиця 2

Фактори фінансової складової економічної безпеки*

Фактори	Показник (Індикатор) оцінки
Підвищення фінансової сталості підприємства	Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії) (Коефіцієнт концентрації власного капіталу) (X_{11})
	Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів (X_{12})
	Коефіцієнт фінансової стійкості(X_{13})
	Коефіцієнт прогнозу банкрутства (X_{14})
Поліпшення структури капіталу підприємства	Коефіцієнт фінансового ризику (Коефіцієнт співвідношення залученого та власного капіталу)(X_{15})
	Вартість позикового капіталу на 1 грн реалізованої продукції (X_{16})
	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу (X_{17})
Підвищення платоспроможності підприємства	Коефіцієнт маневреності власного капіталу (X_{18})
	Коефіцієнт покриття (X_{19})
	Частка власних оборотних коштів в оборотних активах (X_{20})

*Джерело: розробка автора

ROI (Return On Investment) показник ефективності інвестиційних вкладень, або іншими словами – рентабельність інвестицій. ROI розраховується за наступною формулою [8]:

$$ROI = (\text{Доход від вкладень} - \text{Розмір вкладень}) / \text{Розмір вкладень} \times 100\%$$

Фактори, які можуть впливати на рентабельність інвестицій і в свою чергу характеризувати ефективність інвестиційної складової економічної безпеки та задоволення інтересів інвесторів(табл. 3).

Таблиця 3

Фактори інвестиційної складової економічної безпеки*

Фактори	Показник (Індикатор) оцінки
Підвищення прибутковості інвестицій	Скоригований власний акціонерний капітал на 1 грн. реалізованої продукції (X_{21})
	Прибутковість власного капіталу (X_{22})
	Співвідношення чистого робочого капіталу та скоригованого інвестованого капіталу(X_{23})
Ефективність інвестицій в основний капітал та обігові кошти	Прибутковість сукупних активів (X_{24})
	Зростання вартості основних засобів, нематеріальних активів відносно до їхньої первинної вартості. (X_{25})
Зростання доходів інвесторів	Коефіцієнт інвестування(X_{26})
	Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію (X_{27})

*Джерело: розробка автора

Взаємозв'язок між індикаторами оцінки та складовими економічної безпеки можна прослідити за допомогою схеми (рис. 1):

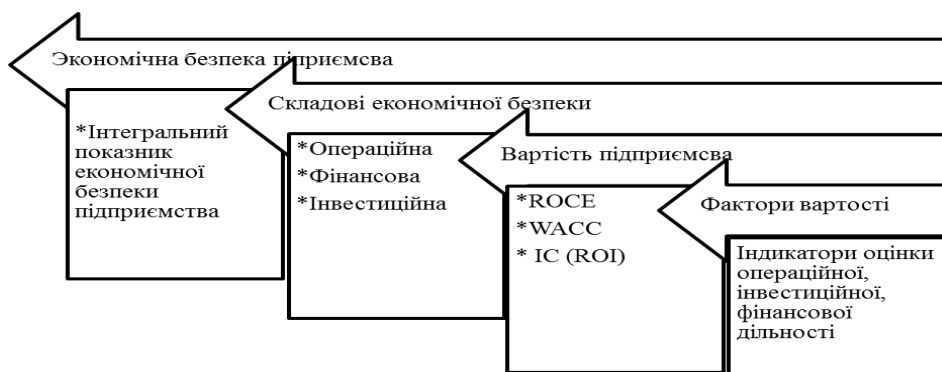


Рис. 1. Складові критерію економічної безпеки підприємства*

*Джерело: розробка автора

Для діагностики рівня економічної безпеки підприємства та управляти його вартістю пропонується інтегральний показник економічної безпеки (ESI), який можна розраховувати за формулою:

$$ESI = Y1 * Y2 * Y3, \quad (6)$$

де, $Y1$ – рентабельність вкладеного капіталу (ROCE);

$Y2$ - середньозважена вартість підприємства (WACC)

$Y3$ - рентабельність інвестицій (ROI).

В свою чергу $Y1 = \int X1 - X10$; $Y2 = \int X11 - X20$; $Y3 = \int X21 - X27$.

Визначення кількісних взаємозв'язків між індикаторами економічної безпеки, показниками вартісно-орієнтованого управління та інтегральним показником економічної безпеки на підставі побудованої моделі оцінки рівня економічної безпеки підприємства дозволить розробити відповідні заходи для оперативного реагування на загрози для забезпечення безпеки його діяльності.

Висновки і перспективи.

На основі розгляду концепції вартісно-орієнтованого управління, зокрема показника економічно-доданої вартості (EVA) виділено основні критеріальні показники, які впливають та визначають вартість підприємства, а саме: показник рентабельності вкладеного капіталу (ROCE), середньозважена вартість підприємства (WACC), рентабельність інвестицій (ROI).

Обґрунтовано взаємозв'язок виділених показників вартості підприємства та ресурсно-функціональних складових економічної безпеки (фінансову, операційну та інвестиційну складову). Сформовано набір показників для оцінки та аналізу складових економічної безпеки підприємства.

Запропонована методика розрахунку узагальненого критерію оцінки рівня економічної безпеки підприємства, забезпечення високого рівня якого вирішує одночасно ряд ключових задач, серед яких головними є зростання вартості та захищеність підприємства від зовнішніх та внутрішніх загроз, як наслідок стабільність та розвиток діяльності підприємства.

Перспективним напрямком за заданою тематикою залишається вдосконалення методики обчислення інтегрального показника економічної безпеки, а саме дослідження впливу факторів та показників економічної безпеки на її рівень для підприємств різних форм власності та організаційно-правових форм господарювання. Як результат формування універсального набору показників для визначення рівня економічної безпеки підприємства.

Список використаних джерел

1. Азарова Т.В. Аналіз підходів до оцінювання рівня економічної безпеки підприємств. Вісник ОНУ.

Економіка. 2016. №4 (46). С. 78-80

2. Азарова Т.В. Організація процесу забезпечення економічної безпеки суб'єкта господарювання. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. № 21.

3. Гордієнко Н.І., Гордієнко Т.В., Азарова Т.В. Управление экономической безопасностью предприятия на засадах вартісно-орієнтованого підходу. *Economics, management, law: socio-economic aspects of development: Collection of scientific articles*. Vol 2. Edizioni Magi, Roma, Italy, 2016. p. 79-83.;

4. Stewart, G. Bennet. The Quest for Value – The EVA Management Guide, NY., 1991. 800 p.

5. Міщенко В. А., Мозенков О.В. Сучасна концепція економічної доданої вартості [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=9052>

6. Мартин Джон Д., Петти Вильям Дж. VBM – управление, основанное на стоимости. Корпоративный ответ революции акционеров / Пер. с англ.; под науч. ред. О. Б. Максимовой, И.Ю. Шараповой. Днепропетровск : Баланс Бизнес Букс. 2006. 272 с.

7. Терещенко О.О. Вартісно-орієнтований контролінг – інноваційний ресурс управління корпоративними фінансами. *Фінанси України*. 2011. № 12. С. 77-88

8. Beattie A. FYI On ROI: A Guide To Calculating Return On Investment. 2018. URL: <https://www.investopedia.com/articles/basics/10/guide-to-calculating-roi.asp>.

Статтю отримано: 11.01.2018 / Рецензування 12.02.2018 / Прийнято до друку: 30.05.2018

Tetiana Azarova

Assistant of Financial and economic security,
accounting and audit Department

O.M.Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv
Ukraine, Kharkiv

E-mail: atv.23117@gmail.com

CRITERION OF THE COMPANY'S ECONOMIC SAFETY EVALUATION BASED ON THE VBM CONCEPT

Abstract

Introduction. Effective business in today's conditions requires the formation of a progressive methodology that will manage and predict the development of all areas of business entities. The main objective of the study is the development and implementation of a universal assessment model and ensuring a high level of economic security from the impact of internal and external threats.

Methods. The methods of analysis, deduction, abstraction and analogy are used to reveal and construct the interconnections between elements of the enterprise's value management, the components of economic security and the basic processes of enterprise activity. As a result, an integrated indicator of economic security of the company is formed on the basis of modeling and formalization method.

Results. The economic added value (EVA) methodology was analyzed and the enterprise value management factors were identified. The interrelation of the allocated values factors and economic safety's resource-functional components is justified. A set of factors for assessing the value of an enterprise and the level of safety of resource-functional components of economic security is grouped. A criterion for assessing the enterprise's economic security has been developed and proposed. As a result, a model of enterprise management is constructed, with the help of which both the level of economic security and the value of the enterprise are assessed and managed simultaneously.

Discussion. Prospects for further research are aimed at improving the methodology for calculating the integral indicator of economic security. The study of the factors and indicators influence on the level of economic security for different ownership forms and management forms.

Keywords: enterprise security, economic security, enterprise's value, criterion, evaluation factors, components of economic security

References

1. Azarova, T.V. (2016). Analiz pidkhodiv do ocinennja rivnja ekonomichnoji bezpeky pidprijemstv. *Visnyk ONU. Ekonomika*, 4 (46), 78-80

2. Azarova, T.V. (2016). Orhanizatsiia protsesu zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky subiekta

hospodariuvannia. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*, 21.

3. Ghordijenko, N.I., Ghordijenko, T.V., & Azarova T.V. (2016). Upravlinnja ekonomichnoju bezpekoju pidpryjemstva na zasadakh vartisno-orijentovanogho pidkhodu. *Economics, management, law: socio-economic aspects of development: Collection of scientific articles*, Vol 2, 79-83.

4. Stewart, G. Bennet, (1991). *The Quest for Value – The EVA Management Guide*, NY.

5. Mishhenko, V. A., & Mozenkov, O.V. Suchasna koncepcija ekonomichnoji dodanoji vartosti [Elektronnyj resurs] Retrivied from <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=9052>

6. Martyn Dzhon D., Petty Vyliam DZh. (2006). VBM – upravlenie, osnovannoe na stoinosti. Korporativnyj otvet revoljucii akcionerov [VBM - cost based management. Corporate response to the revolution of shareholders. (Transl.), Maksymova, O. B., Sharapova, Y.Yu. (Eds.). Dnepropetrovsk : Balans Byznas Buks. 2006.

7. Tereshhenko, O.O. Vartisno-orijentovanyj kontrolingh – innovacijnyj resurs upravlinnja korporativnyh finansamy. *Finansy Ukrainy*, 2011, 12, 77-88.

8. Beattie, A. (2018). FYI On ROI: A Guide To Calculating Return On Investment. URL: <https://www.investopedia.com/articles/basics/10/guide-to-calculating-roi.asp>.

Received: 01.11.2018 / Review 02.12.2018 / Accepted 05.30.2018



УДК 621.31:332
JEL Classification Q48

Самойленко Інна

к.е.н., доцент, доцент кафедри менеджменту і адміністрування
Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова
Харків, Україна
E-mail: samoylbox@gmail.com

СОЦІАЛЬНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕНЕРГЕТИЧНОЇ СФЕРИ КРАЇНИ

Анотація

Вступ. Під час реформування електроенергетичного ринку питання щодо захищеності споживачів набуває особливої актуальності та потребує відповідного інструментарію, який би відповідав критеріям *aquis* *socialitaire* щодо надання інформації, контрактних зобов'язань та якості послуг на електроенергетичному ринку України.

Мета статті – розвинути підходи щодо визначення категорії вразливий споживач як чинника ефективного реформування енергетичної сфери країни за стандартами та нормами європейського законодавства.

Методи. Під час реалізації завдань дослідження використовувались такі методи: економіко-статистичний (для аналізу сучасного стану доходів та витрат домогосподарств України); порівняння, порівняльного аналізу, статистичний (для проведення комплексної діагностики сучасного стану добробуту населення України та добробуту європейських країн; вартості та обсягу електроенергії, що впливає на соціально-економічний розвиток країни).

Результати. В роботі проведено аналіз показників домогосподарств за рівнем матеріального добробуту, як фактору, що відображає стан соціально-економічного розвитку країни та забезпеченість населення необхідними для життя матеріальними та нематеріальними благами. Здійснено аналіз світового досвіду щодо існуючих механізмів захисту прав споживачів на лібералізованому ринку електроенергії.

Перспективи. Обґрунтовано, що тарифи мінімального споживання роблять структуру цін непрозорою і перебувають у безпосередньому взаємозв'язку із ефектом перехресного субсидування, що може призвести до неправильних цінових сигналів для споживачів та інвесторів від енергопостачальників. Із огляду на це важливим моментом у правилах соціального захисту є відсутність адміністративного втручання в природні механізми роботи енергетичного ринку. Наголошено, – саме обізнаність споживача зі своїми правами, обов'язками та даними ринку закладає підґрунтя для успішного реформування та функціонування електроенергетичного ринку та є основою забезпечення енергоефективності та ощадливого використання енергетичних ресурсів.

Ключові слова: добробут населення, тарифи, вразливий споживач, ринок електроенергії, соціальний захист споживача.

Вступ.

За матеріалами опитувань соціологічної групи «Рейтинг» (проведеного вкінці 2016 року) [1], українці вважають, що негайного вирішення, в умовах сьогодення, потребують проблеми соціального сектору, зокрема 37,8 % опитаних вбачають потребу в подоланні низького рівня зарплат чи пенсій, 33,9 % – вимагають справедливих тарифів на комунальні послуги, 26,9 % – подолання відсутності роботи та безробіття, 19,7 % – висока вартість і низька якість медичних послуг, 37,9 % опитаних хвилює зростання цін на основні товари та інфляція.

Таким чином, в умовах перманентного зростання тарифів та на тлі обмеженої платоспроможності населення, питання щодо вирішення соціальних аспектів розвитку національної енергетичної сфери країни (зокрема визначення категорії вразливий споживач), набуває виняткової гостроти, актуальності та своєчасності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Імплементація європейського законодавства; реорганізація електроенергетичного ринку країни шляхом поступової лібералізації; поетапна ліквідація перехресного субсидіювання і вирівнювання цін на природний газ та електричну енергію; упровадження стимулювального тарифоутворення (RAB-регулювання); вирішення проблеми захисту прав споживачів, – це то коло питань які потрібно вирішити під час реформування енергетичної сфери країни і які розглядаються у працях українських науковців [2-4] та виступають платформою досліджень закордонних праць [5-7].

В умовах реформування енергетичної сфери країни особлива увага приділяється врахуванню інтересів споживачів усіх секторів національної економіки країни. «Ефект будь-яких реформ в енергетиці має досягатися в інтересах споживачів та економіки країни, а не в інтересах окремих енергокомпаній» наголошено у дослідженні [2, с. 46]. Захист соціально і фізично вразливих категорій споживачів під час реформування енергетичної сфери країни; підходи до вирішення питань захисту споживачів забезпечення недискримінаційності і «прозорості» для усіх учасників електроенергетичного ринку набувають ключового акценту та потребують особливої уваги. Із метою вирішення вказаних проблем упроваджуються нові форми і механізми регулювання, що спрямовані як на контроль природних монополій, так і на захист прав споживачів. У зв'язку з цим, дослідження проблематики соціальних аспектів під час реформування енергетичної сфери країни (зокрема, визначення категорії вразливий споживач) в умовах трансформаційних зрушень та інтеграційних процесів у світове співтовариство і становить інтерес відповідного дослідження.

Мета.

Мета статті – розвинути підходи щодо визначення категорії вразливий споживач як чинника ефективного реформування енергетичної сфери країни за стандартами та нормами європейського законодавства.

Методологія дослідження.

Під час реалізації завдань дослідження використовувались такі методи: економіко-статистичний (для аналізу сучасного стану доходів та витрат домогосподарств України); порівняння, порівняльного аналізу, статистичний (для проведення комплексної діагностики сучасного стану добробуту населення України та добробуту європейських країн; вартості та обсягу електроенергії, що впливає на соціально-економічний розвиток країни).

Результати.

У дослідженні [2] визначено, що характер співвідношення ціни на електроенергію і середньої величини заробітної плати, відображає стан соціально-економічного розвитку країни та вплив вартості електроенергії на рівень добробуту населення.

Якщо проаналізувати показники домогосподарств за рівнем матеріального добробуту, то ми маємо дуже сумну картину (табл.1). Так, у 2015 році частка домогосподарств, яких за самооцінкою рівня доходів можна вважати злидними (тобто їм не вдалося забезпечити навіть достатнє харчування) зросла до 4,9 %, а бідних, які постійно відмовляли в найнеобхіднішому, крім харчування – до 43,2 %. За даними аналітичної компанії «Gallup», частка українців, що задоволені своїм рівнем життя, в останні роки скоротилася з 27 % до 17 % .

У 2017 р. міське домогосподарство отримувало у середньому за місяць 7 664 грн, сільське – 7 136 грн. Загальні доходи на одного члена домогосподарства становили 3 550 грн на місяць, у міських домогосподарствах – 3 685 грн, у сільських – 3 289 грн. При цьому середньомісячні сукупні витрати на одного члена домогосподарства становили 3 281 грн на місяць, міське домогосподарство витрачало у середньому за місяць 7 171 грн, сільське – 6 410 грн. Серед усіх витрат домогосподарств 94% становили споживчі витрати (у І півріччі 2016 р. – 93%). У структурі

сукупних витрат оплата житла, комунальних продуктів та послуг (з урахуванням суми безготівкових пілг та субсидій) у 2017 р. становила 1 280 грн на місяць або 19 %. Для порівняння цей відсоток, наприклад, у січні–червні 2016 р. становив – 15 % або 848 грн. Міське домогосподарство на такі цілі витрачало 1 415 грн (20 %), сільське – 1 000 грн (16 %). Розміри витрат міських домогосподарств на зазначені цілі зросли порівняно з I півріччям 2016 р. в 1,6 раза, сільських – в 1,4 раза. Зростання частки, яку домогосподарства витрачали на оплату житла, комунальних продуктів та послуг, пов'язано із підвищенням у I півріччі 2017 р. порівняно з I півріччям 2016 р., цін на природний газ (на 16,7 %), на послуги каналізації (на 25,5 %), водопостачання (на 30,1 %), електроенергії (на 62,7 %), гарячої води та опалення (на 88,8 %) [9].

Таблиця 1

**Самооцінка домогосподарствами України рівня своїх доходів
у 2005-2015 роках (у %)**

Оцінка власних доходів	2005	2008	2009	2010	2013	2015
Коштів достатньо і робили заощадження	6,6	12,7	11,1	11,6	10,4	6,2
Коштів достатньо, але заощаджень не робили	49,4	51,8	45,3	47,8	50,5	45,7
Відмовлялись від найнеобхіднішого, крім харчування	39	32,9	40,2	37,5	35,8	43,2
Не вдалося забезпечити навіть достатнє харчування	5	2,6	3,4	3,1	3,3	4,9

Джерело: за даними Державної служби статистики України, опублікованої у 2016 році

У міжнародній практиці доступність електроенергії для населення відображається показником обсягу електроенергії, який можуть придбати домогосподарства на свої середні доходи. Найбільший обсяг електроенергії, за оцінками PIA Рейтинг 2015 р., за середній місячний дохід можна придбати в Норвегії – 23,8 тис. кВт·год. Друге і третє місця посідають Люксембург і Фінляндія. У цих країнах жителі на середній дохід можуть придбати 18 і 16 тис. кВт·год на місяць відповідно. Співвідношення витрат на комунальні послуги до рівня середньої зарплати в Україні становить 57,3%, у той час, як у США – 7%; у Німеччині – 7,7%; у РФ – 17,7%; у Польщі – 22,9%; у Греції – 28,9%.

Глобальний процес лібералізації, розпочатий понад два десятиліття тому, спричинив до значних змін в електроенергетиці, зокрема до підвищення цін на електроенергію (табл. 2). Із огляду на це постала проблема захисту соціально вразливих споживачів як одного з пріоритетних напрямів діяльності органів регулювання.

Таблиця 2

**Динаміка цін на електроенергію країн ЄС та США для домогосподарств
з урахуванням податків, євро/кВт·год**

Країни	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2000-2012
Данія	0,196	0,209	0,219	0,225	0,226	0,230	0,241	0,251	0,271	0,263	0,269	0,294	0,298	52%
Німеччина	0,153	0,160	0,166	0,170	0,171	0,179	0,185	0,195	0,217	0,229	0,241	0,253	0,264	72%
Франція	0,117	0,115	0,117	0,116	0,119	0,119	0,119	0,121	0,121	0,121	0,132	0,140	0,142	22%
Польща	0,081	0,089	0,100	0,098	0,093	0,106	0,116	0,123	0,128	0,121	0,136	0,141	0,147	82%
Фінляндія	0,087	0,088	0,094	0,103	0,107	0,105	0,109	0,115	0,125	0,129	0,135	0,156	0,155	78%
Швеція	0,103	0,106	0,112	0,136	0,140	0,137	0,150	0,171	0,172	0,162	0,190	0,207	0,206	99%
Великобританія	0,109	0,107	0,105	0,097	0,088	0,090	0,109	0,130	0,153	0,144	0,142	0,151	0,173	59%
Норвегія	0,098	0,121	0,128	0,172	0,138	0,160	0,159	0,167	0,167	0,156	0,197	0,200	0,183	87%
Болгарія					0,060	0,065	0,065	0,067	0,077	0,082	0,082	0,085	0,090	50%
Spain	0,109	0,105	0,105	0,106	0,108	0,110	0,115	0,123	0,146	0,163	0,179	0,203	0,223	105%
Italy	0,205	0,199	0,193	0,198	0,194	0,199	0,211	0,233	0,213	0,205	0,194	0,203	0,221	8%
США	0,082	0,086	0,084	0,087	0,090	0,095	0,104	0,107	0,113	0,115	0,115	0,117	0,117	42%

Уперше термін «вразливий споживач» з'явився в документах Євросоюзу на позначення окремої категорії споживачів із обмеженими можливостями. Незважаючи на вживання в документах і законодавстві ЄС, це поняття не має дефініції. Загальною ознакою під час визначення вразливих споживачів є їхня нездатність забезпечувати себе та свої сім'ї внаслідок об'єктивних умов нестачі фінансових коштів, яка може бути постійною або тимчасовою, і потреба в системі заходів підтримки з боку держави.

У більшості країн вразливі споживачі безпосередньо або опосередковано визначаються відповідно до зумовлених і прийнятих критеріїв, які встановлюють їхню вразливість. Існує кілька факторів для визначення категорій вразливих споживачів:

1) рівень місячного доходу на утримання житла – цей критерій використовується в більшості країн, де існує певна система економічної підтримки (електроенергія: Бельгія, Франція, Великобританія, Ірландія, Італія, Румунія, Словенія, Албанія, Боснія і Герцеговина, Сербія, МООН Косово; газ: Австрія, Бельгія, Франція, Великобританія, Угорщина, Ірландія, Італія та Румунія);

2) літні громадяни з установленим низьким доходом (електроенергія: Ірландія та Іспанія, Боснія і Герцеговина, Сербія; газ: Ірландія);

3) усі літні громадяни (електроенергія та газ: Великобританія і Ірландія);

4) домогосподарства з дітьми зі встановленим низьким рівнем доходу (електроенергія: Італія, Франція, Іспанія, Хорватія; газ: Італія);

5) усі домогосподарства з дітьми (електроенергія: Іспанія, Сербія; газ: Великобританія, Ірландія);

6) усі домогосподарства (електроенергія: Іспанія);

7) люди з обмеженими фізичними можливостями зі встановленим низьким рівнем доходу (електроенергія: Великобританія, Ірландія, Іспанія, Сербія; газ: Бельгія, Болгарія);

8) усі люди з обмеженими фізичними можливостями (Бельгія, Албанія, Боснія і Герцеговина);

9) споживачі з віддалених місцевостей;

10) безробітні (Албанія).

Варто зауважити, що рівень щомісячного доходу є найпопулярнішим критерієм. У деяких країнах такі групи споживачів, як домогосподарства з дітьми, люди з обмеженими фізичними можливостями та літні громадяни, мають право на підтримку, яка часто пов'язана з рівнем доходу. У низці країн (Болгарія, Угорщина) вразливі споживачі встановлюються Центрами соціальної підтримки в індивідуальному порядку. В Ірландії Комісія з регулювання енергетики, електроенергії та газу визначає три категорії вразливих споживачів: споживачі, які залежать від апаратури життєзабезпечення, що працює від електрики; споживачі з дефектами зору, слуху та опорно-рухового апарату; літні споживачі (старші 66 років). У Словенії системний оператор має постачати електроенергію й газ споживачеві в межах, розрахованих на підставі обставин життя та здоров'я конкретного споживача (вразливого споживача).

У законі про енергетику Угорщини під вразливим споживачем маються на увазі побутові споживачі, які потребують спеціальної уваги через соціальну диспозицію, визначену правовими нормами, або якісь інші особливі причини, щоб забезпечити їх електрикою і природним газом. Побутовим споживачам, які вважаються вразливими та мають статус нужденних чи недієздатних, надається захист, відповідно до спеціально передбаченого законодавства, у вигляді допомоги, призначуваної трейдерами або постачальниками електроенергії й природного газу в межах, детально визначених відповідними законодавчими актами. У польському законі «Про енергетику» вразливого споживача визначено як домогосподарство, кваліфіковане для отримання тимчасової / постійної допомоги згідно з вихідними положеннями соціального закону.

Загалом вразливого споживача можна визначити як особу, яка з об'єктивних причин, обумовлених соціальними або особистими факторами, що перебувають поза межами його контролю, не в змозі оплатити рахунок за електроенергію. Унаслідок несплати ці особи ризикують бути відключеними від електропостачання.

І на решті слід зазначити, що термін «вразливий споживач» застосовують не в усіх країнах, проте системи підтримки споживачів, які перебувають у скрутному матеріальному становищі або мають певні особливі потреби, наприклад інваліди, зазвичай існують. Організація подібних систем різниться і залежить від соціальної політики держави. Основними заходами в електропостачанні є такі: соціальні тарифи; знижки; нормативи з постачання безкоштовної електроенергії; державні пільги та субсидії; видача талонів або гарантійних листів; особливі регульовані ціни на електропостачання для певних категорій споживачів; гарантія невідключення; комбінації тарифних і нетарифних механізмів надання допомоги.

Низка країн має регульовані ціни на енергію для певних груп споживачів, переважно побутових. Деякі органи регулювання енергетики, зокрема ERGEG / CEER і ECRB, чітко заявили, що регульовані ціни спотворюють функціонування ринку, тому від них необхідно або відмовитися взагалі, або привести у відповідність до умов ринку. Регульовані ціни передбачають поступове зростання з року в рік доти, доки не буде досягнуто рівня ринкової ціни, щоб не було потреби в субсидіях. Необхідність захисту вразливої категорії побутових споживачів є беззаперечною, і це питання потрібно врегульовувати винятково шляхом застосування ринкових інструментів.

Європейський Союз не рекомендує застосовувати тарифні системи для захисту споживачів, адже це ставить під загрозу конкуренцію на ринку та призводить до дискримінації споживачів, тобто до перерозподілу коштів між певними категоріями споживачів. Разом із цим соціальні тарифи в чистому вигляді не заборонені, тому використовуються деякими країнами. Варто підкреслити, що соціальні тарифи роблять структуру цін непрозорою і перебувають у безпосередньому взаємозв'язку із ефектом перехресного субсидування. Із огляду на це споживачі й інвестори можуть отримати неправильні цінові сигнали від енергопостачальників. Основні правила соціального захисту мають орієнтуватися на потреби ринку. Важливим моментом є відсутність адміністративного втручання в природні механізми роботи енергетичного ринку й негативного впливу на конкуренцію. Однак тарифні рішення (регульовані тарифи для певних груп споживачів) з різних причин можуть бути єдиною можливим варіантом, принаймні протягом певного періоду.

Регулюючий орган і асоціація із захисту прав споживачів є двома основними інститутами щодо захисту прав споживачів на лібералізованому ринку електроенергії. Провідна функція регулятора із захисту прав споживачів передбачає тісну співпрацю регулятора з іншими національними організаціями, які відповідають за захист споживачів у вигляді відкритих і прозорих громадських консультацій відповідних органів. Подібна співпраця дає змогу обмінюватися інформацією й забезпечує розуміння того, чи є ціни обґрунтованими, легко і чітко зіставляваними, прозорими та недискримінаційними. У зв'язку з цим, одним із інструментів захисту прав споживачів на вітчизняному ринку може стати робота незалежного органу з питань споживачів в енергетиці, до повноважень якого належать розгляд скарг на дії електроенергетичних компаній і позасудове врегулювання спорів (здійснює розслідування і шукає способи розв'язання конфлікту). Організація діяльності такого механізму сприятиме розвитку довіри серед споживачів і їхній активній участі в роботі внутрішнього енергоринку.

Регулювання електроенергетики, як і будь-який інший вид державного регулювання, має розглядатися й набувати належного висвітлення у відповідних офіційних виданнях. Регулюючі органи мають публікувати свої рішення для забезпечення безпосереднього доступу учасників ринку до актуальної інформації. Для невеликих побутових споживачів особливу цінність становлять рішення регулятора щодо контролю за цінами на електропостачання, які можуть публікуватися або висвітлюватися в ЗМІ. Аналогічним чином, компанії – постачальники електроенергії, мають інформувати кожного споживача про порядок і умови обслуговування, а також про їхні зміни поштою, у ЗМІ та / або за допомогою публікацій у мережі Інтернет і надавати вільний доступ до такої інформації в своїх відділеннях.

Іншим інструментом у питаннях захисту споживачів може виступати створення енергетичної платформи для обговорень усіх гострих питань та проведення моніторингу. Цей інструмент може

допомогти у здійсненні демократичних обговорень існуючих проблем, що безпосередньо стосуються побутових споживачів; у прийнятті рішень, що допомагають майбутнім фахівцям набутти навичок для роботи в неурядових організаціях, а також у громадському та бізнесовому середовищі; у розробці програм, що спрямовані на інформування та навчання споживачів, допомогу в зниженні споживання енергії тощо. Наприклад, результати дослідження роздрібного ринку електроенергії ЄС [12] засвідчили, що споживачі в ЄС недостатньо мірою ознайомлені з багатьма аспектами ринку, зокрема зі споживанням, альтернативними тарифами й постачальниками, умовами договорів, правами споживачів та органами захисту прав споживачів. Окрім того, багато споживачів досі намагаються знайти й зрозуміти деякі елементи інформації, наданої в рахунках за електроенергію, а у великій кількості країн споживачі мають обмежений доступ до даних за своїми особовими рахунками. Таким чином, споживачам має надаватися більш придатна інформація, яка дає змогу брати активнішу участь у роботі ринку. І як справедливо визначено у роботі [13, с. 51] «моніторинг як інструмент управління дає змогу розглядати управлінську діяльність як низку проектних циклів, що допомагає з кожним умовним циклом підніматися на новий щабель якості та розробляти нові заходи на основі відкоригованої картини».

Висновки і перспективи.

Здійснено аналіз світового досвіду щодо існуючих механізмів захисту прав споживачів на лібералізованому ринку електроенергії. Визначено, що у низці країн система підтримки споживачів із низьким рівнем доходу ґрунтується на застосуванні соціального тарифу, в деяких інших – установлюються програми підтримки (наприклад, у вигляді соціальної допомоги), що відзначаються загальним характером і не мають галузевої приналежності. Обґрунтовано, що тарифи мінімального споживання роблять структуру цін непрозорою і перебувають у безпосередньому взаємозв'язку із ефектом перехресного субсидування, що може призвести до неправильних цінових сигналів для споживачів та інвесторів від енергопостачальників. Із огляду на це важливим моментом у правилах соціального захисту є відсутність адміністративного втручання в природні механізми роботи енергетичного ринку.

Тому питання щодо захищеності споживачів під час реформування електроенергетичного ринку набуває особливої актуальності та потребує відповідного інструментарію, який би відповідав критеріям *aquis communautaire* щодо надання інформації, контрактних зобов'язань та якості послуг на електроенергетичному ринку національної економіки.

Зниження рівня споживання електроенергії – це найбільш ефективний спосіб зниження витрат для споживача. У статті 3 Директиви з електроенергетики та газу йдеться про те, що соціальна та енергетична політика, зокрема заходи з енергоефективності, можуть взаємодіяти для захисту вразливих категорій споживачів. Заходи енергоефективності мають бути складником політики добробуту. У зв'язку з цим свого подальшого дослідження потребує питання щодо зниження енергетичної бідності.

Список використаних джерел

1. Як Україні перестати бути «банановою» республікою. URL: http://vgolos.com.ua/articles/yak_ukraini_perestaty_buty_bananovoyu_respublikoyu_246419.html (дата звернення : 04.03.2018)
2. Огляд діяльності та економічної ефективності лібералізованих (конкурентних) ринків зарубіжних країн (ОЕСР, ЄС, США, Росії) та динаміка ціноутворення на електроенергію. URL: <https://ua.energy/wp-content/uploads/2018/01/3.-Rynky-elektroenergiyi-ta-tsinoutvorennnya.pdf> (дата звернення: 05.03.2018)
3. Підсумки-2017: електроенергія перетворюється на дороге задоволення. URL : <https://mind.ua/publications/20180112-pidsumki-2017-elektroenergiya-peretvoryuetsya-na-doroge-zadovolennya> (дата звернення: 05.03.2018)
4. Тарифи на електроенергію для домогосподарств України. URL : https://Prezentatsia-optymizatsia_taryfiv_na_electro.pdf (дата звернення : 06.03.2018)

5. Исследование функционирования розничных рынков электроэнергии для потребителей в ЕС, проведенное Европейским консорциумом оценки потребительских рынков 2010. URL: http://ec.europa.eu/consumers/strategy/facts_en.htm (дата звернення: 06.03.2018)
6. Baron, S; Field, J. and Schuller, T. Social capital: Critical perspective. – Oxford University Press, 2000.
7. Delorme P., Dixon G., Huff C. A., Schierenbeck A. Investing in cities of the 21st Century: urbanization, infrastructure, and resources. – Harvard Business School research, 2011.
8. Витрати і ресурси домогосподарств України у I півріччі 2017 року – Статистична доповідь / Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publdomogosp_u.htm (дата звернення: 10.03.2018)
9. Держстат: економіка України минулого року зросла вперше з 2012 року. URL: <https://economics.unian.ua/finance/1834754-derjstat-ekonomika-ukrajini-minulogo-roku-zroslo-vpershe-z-2012-roku.html> (дата звернення: 11.03.2018)
10. Глобальний аналіз базових макроекономічних показників України (2013–2016 pp.). URL : <http://publicaudit.com.ua/reports-on-audit/analiz-bazovykh-makroekonomichnykh-pokaznykiv-ukrayiny-2013-2016-rr/> (дата звернення: 11.03.2018)
11. Energy Efficiency Saving energy, saving money. URL : http://ec.europa.eu/energy/efficiency/eed/eed_en.htm. (дата звернення: 09.03.2018)
12. Європейський Союз: інституційно-правові основи та функціонування : навч.-метод. посіб. / І. А. Грицяк, О. Ю. Оржель, М. Є. Чулаєвська та ін. ; за заг. ред. І. А. Грицяка. Київ, 2009. 188 с.

Статтю отримано: 06.03.2018 / Рецензування 06.05.2018 / Прийнято до друку: 31.05.2018

Inna Samoylenko

Ph.D. (in Economics), Associate Professor
Department of Management and Administration
O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv
Kharkiv, Ukraine
E-mail: samoylbox@gmail.com

Ключові слова: добробут населення, тарифи, вразливий споживач, ринок електроенергії, соціальний захист споживача.

SOCIAL ASPECTS OF THE COUNTRY'S NATIONAL ENERGY SPHERE DEVELOPMENT

Abstract

Introduction. The issue of consumer protection during electricity market reforming becomes of special urgency and requires the appropriate instrumentarium that would meet the *aquis communautaire* criteria as for providing information, contractual obligations and quality of services in the electricity market of Ukraine.

Purpose. of the article is to expand approaches to the definition of the category of vulnerable consumer; as a factor of effective reform of the countries energy sector in accordance with the standards and norms of European legislation.

Methods. During the research the following methods were used: economic and statistical (for analysis of the current state of Ukrainian households' income and expenditures); statistical (for a complex diagnosis of the current welfare population in Ukraine and the welfare of population in European countries; the cost and volume of electricity, affecting the socio-economic development of the country).

Results. The work analyzes the households' indicators on the level of material welfare as a factor reflecting the state of socio-economic development of the country and the provision of the population with tangible and intangible benefits. The world experience of existing mechanisms of consumer rights protection in the liberalized electricity market has been analysed.

Discussion. It is proved that the minimum consumption tariffs make the price structure non-transparent and have the direct interrelationship with the effect of cross-subsidization, which can lead to incorrect price signals for consumers and investors from energy suppliers. Considering this an important point in the rules of social protection is the absence of administrative interference in the natural mechanisms of the energy market. It is emphasized that it is the consumer's awareness of his rights, duties and the market data which lays the foundation for successful reformation and

functioning of the electricity market and is the basis for ensuring energy efficiency and the economical use of energy resources.

Keywords: welfare of the population, tariffs, vulnerable consumer, electricity market, consumer social protection.

References

1. Ak Ukraïni perestaty buty «bananovoju» respublikoju [As to Ukraine to stop being the "banana" republic] (2018). Retrived from http://vgolos.com.ua/articles/yak_ukraini_perestaty_buty_bananovoyu_respublikoyu_246419.html (accessed 04 March 2018)
2. Ogljad dijal'nosti ta ekonomichnoi' efektyvnosti liberalizovanyh (konkurentnyh) rynkiv zarubizhnyh kraïn (OESR, JeS, SSHA, Rosii) ta dynamika cinoutvorennja na elektroenergiju [Activities overview and economic efficiency of the liberalized (competitive) markets of foreign countries (OECD, the EU, the USA, Russia) and dynamics of pricing on the electric power]. Retrived from (accessed 05 March 2018)
3. Pidsumky-2017: elektroenergija peretvorjujet'sja na doroze zadovolennja [Results-2017: the electric power turns into expensive pleasure] (2018). Retrived from <https://mind.ua/publications/20180112-pidsumki-2017-elektroenergiya-peretvoryuetsya-na-doroze-zadovolennja> (accessed 05 March 2018)
4. Taryfy na elektroenergiju dlja domogospodarstv Ukraïny [Electricity rates for households of Ukraine]. Retrived from https://Prezentatsia_optimizatsia_taryfiv_na_electro.pdf (accessed 06 March 2018)
5. Issledovanie funkcionirovanija roznichnyh rynkov jelektroenergii dlja potrebitelej v ES, provedennoe Evropejskim konsorciumom ocenki potrebitel'skih rynkov 2010 [The research of functioning of the retail markets of the electric power for consumers in the EU conducted by the European consortium of assessment of the consumer markets 2010]. Retrived from http://ec.europa.eu/consumers/strategy/facts_en.htm (accessed 06 March 2018)
6. Baron, S.; Field, J. & Schuller, T. (2000). *Social capital: Critical perspective*. Oxford : Oxford University Press.
7. Delorme P., Dixon G., Huff C. A., Schierenbeck A. (2011). *Investing in cities of the 21st Century: urbanization, infrastructure, and resources*. Harvard : Harvard Business School research.
8. Struktura taryfiv na elektroenergiju dlja naselennja [Structure of electricity rates for the population]. Retrived from <http://www.nerc.gov.ua/?id=15338> (accessed 10 March 2018)
9. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy (2017). *Vytraty i resursy domogospodarstv Ukraïny u I pivrichchi 2017 roku – Statystychna dopovid'* [Expenses and resources of households of Ukraine in the I half-year 2017 – Statistical report]. Retrived from http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publdomogosp_u.htm (accessed 10 March 2018)
10. Derzhstat: ekonomika Ukraïny mynulogo roku zrosla vpershe z 2012 roku [Gosstat: the economy of Ukraine last year has grown for the first time since 2012]. Retrived from <https://economics.unian.ua/finance/1834754-derzhstat-ekonomika-ukrajini-minulogo-roku-zrosla-vpershe-z-2012-roku.html> (accessed 11 March 2018)
11. Global'nyj analiz bazovyh makroekonomichnyh pokaznykiv Ukraïny (2013–2016 rr.) [More globally analiz bazovyh makroekonomichnyh pokaznykiv Ukraïni (2013–2016 pp.)]. Retrived from <http://publicaudit.com.ua/reports-on-audit/analiz-bazovykh-makroekonomichnykh-pokaznykiv-ukrayiny-2013-2016-rr/> (accessed 11 March 2018)
12. Energy Efficiency Saving energy, saving money. URL: http://ec.europa.eu/energy/efficiency/eed/eed_en.htm. (дата звернення: 09.03.2018)
13. Grycjak, I. A., Orzhel, O. Ju., & Chulajevska, M. Je. (2009). *Jevropejskyj Sojuz: instyucijno-pravovi osnovy ta funkcionuvannja*. Kyiv.

Received: 03.06.2018 / Review 05.06.2018 / Accepted 05.31.2018



УДК 657 : 387.147
JEL Classification I20, M40

Ясишена Валентина

к.е.н., доцент

кафедра бухгалтерського обліку і аудиту
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету
Вінниця, Україна

E-mail: valentyana.yasyshena@gmail.com

Головай Надія

к.е.н., доцент

кафедра бухгалтерського обліку і аудиту
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету
Вінниця, Україна

E-mail: nadyagolovay@gmail.com

ПРОБЛЕМИ МЕТОДИКИ ВИКЛАДАННЯ ОБЛІКОВИХ ДИСЦИПЛІН

Анотація

Вступ. В сучасних умовах жорсткої конкуренції, швидкого технологічного прогресу, зростання інформаційних ресурсів, глобалізації багатьох явищ життя — ринок праці висуває високі вимоги до обліково-аналітичних працівників. Облікові працівники повинні володіти високими практично-професійними навичками, творчо підходити до вирішення завдань, уміти вирішувати проблемні ситуації, швидко підлаштовуватися до змін у законодавчій сфері та ринковій економіці тощо. Для підготовки високоякісних облікових працівників необхідно дослідити проблеми щодо удосконалення методики викладання облікових дисциплін, які б враховували особливості сучасного розвитку суспільства і потреб економіки.

Методи. Теоретичною й методологічною основою дослідження є праці провідних вітчизняних вчених з теорії і методології педагогіки, бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні акти з питань освіти і обліку. Методика дослідження базується на теоретичних розробках та науковому інструментарії, що включає: експрес-опитування і анкетування студентів, викладачів й головних бухгалтерів; критичний аналіз і системний підхід при дослідженні форм проведення навчальних занять з урахуванням облікової специфіки; групування і узагальнення результатів.

Результати. Обґрунтовано необхідність підвищення ролі викладача під час викладання облікових дисциплін з метою економічного розвитку держави, інтелектуального розвитку нації та підвищення професійної компетентності фахівців з обліку. Розкрито низку проблем методичного характеру, які впливають на підготовку облікових фахівців з метою їх усунення і підвищення якості підготовки спеціалістів. Розглянуто важливість використання активних методів навчання. Розглянуто, охарактеризовано і систематизовано різні види лекцій, практичних, лабораторних і семінарських занять з метою активізації засвоєння знань студентами. Розглянуто сучасні підходи до підвищення професійно-практичної підготовки фахівців з обліку.

Перспективи. В умовах стрімкого розвитку суспільства і економіки необхідно посилювати роль і значення бухгалтерської професії з впровадженням безперервного підвищення кваліфікації бухгалтерів протягом всієї їх професійної діяльності.

Ключові слова: методика викладання, облікові дисципліни, методи навчання, лекції, практичні заняття, види практик.

Вступ.

На сьогоднішній день в умовах жорсткої конкуренції, швидкого технологічного прогресу, збільшення інформаційних ресурсів, появи нових форм управління та структур підприємств, глобалізації багатьох явищ життя — ринок праці виставляє високі вимоги до спеціалістів, які закінчили ВНЗ і претендують на посади обліково-аналітичних працівників (бухгалтера, бухгалтера з податкових розрахунків, бухгалтера з управлінського обліку, касира, замісника головного

бухгалтера, аудитора, внутрішнього аудитора, аналітика, головного бухгалтера тощо). Сучасні спеціалісти з обліку повинні володіти високими практично-професійними навичками, мати розвинені комунікативні якості, високий рівень емоційного контролю, бути чесними, самостійними, тактовними, дипломатичними, відповідальними, активними, творчо підходити до вирішення завдань, уміти вирішувати проблемні ситуації, швидко підлаштовуватися до змін у законодавчій сфері та ринковій економіці тощо. Проблема удосконалення методики викладання облікових дисциплін, яка б враховувала особливості сучасного розвитку і потреб економіки, залишається невирішеною, що і зумовлює подальше дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Значний внесок у дослідження питань теорії та практики методики викладання економічних дисциплін здійснили: Аксьонова О. В., Балягіна Т. А., Богорад М. А., Ковальчук Г. О., Грицуленко С. І., Потапова-Сінько Н. Ю., Гарбера К. М., а саме методики викладання облікових дисциплін такі вчені, як: Бутинець Ф. Ф., Вербило О. Ф., Карпенко О. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. та інші науковці. Однак виокремлення проблем методики викладання облікових дисциплін і розкриття шляхів їх вирішення, а також систематизації форм проведення навчальних занять з урахуванням облікової специфіки є невирішеними, що і визначає проблематику дослідження.

Мета.

Дослідження методичних підходів до викладання облікових дисциплін, виокремлення проблемних питань методики викладання облікових дисциплін і накреслення шляхів їх вирішення, а також систематизація форм проведення навчальних занять з урахуванням облікової специфіки.

Методологія дослідження.

Для досягнення поставленої мети використовувались такі методи: аналіз і синтез, індукція та дедукція, абстрагування та узагальнення, порівняння (під час проведення теоретичних узагальнень та формулювання висновків); системний підхід (при дослідженні форм проведення навчальних занять з урахуванням облікової специфіки).

Методологічною основою дослідження слугували теоретичні розробки вчених з питань методики викладання економічних і облікових дисциплін. Інформаційною базою дослідження стали навчально-методичні праці й публікації вітчизняних та іноземних вчених з цих питань, чинні вітчизняні законодавчо-нормативні документи з питань вищої освіти, фахові наукові видання, Інтернет-ресурси інші.

Результати.

Методиці викладання облікових дисциплін у ВНЗ повинно надаватися важливе значення. Тому, вона має весь час удосконалюватися для забезпечення економіки сучасними і висококваліфікованими фахівцями.

Відповідно до Розділу 6, Статті 26 Закону України «Про вищу освіту» основними завданнями вищого навчального закладу є [7]:

1) провадження на високому рівні освітньої діяльності, яка забезпечує здобуття особами вищої освіти відповідного ступеня за обраними ними спеціальностями;

2) для університетів, академій, інститутів – провадження наукової діяльності шляхом проведення наукових досліджень і забезпечення творчої діяльності учасників освітнього процесу, підготовки наукових кадрів вищої кваліфікації і використання отриманих результатів в освітньому процесі;

3) участь у забезпеченні суспільного та економічного розвитку держави через формування людського капіталу;

4) формування особистості шляхом патріотичного, правового, екологічного виховання,

утвердження в учасників освітнього процесу моральних цінностей, соціальної активності, громадянської позиції та відповідальності, здорового способу життя, вміння вільно мислити та самоорганізовуватися в сучасних умовах;

5) забезпечення органічного поєднання в освітньому процесі освітньої, наукової та інноваційної діяльності;

6) створення необхідних умов для реалізації учасниками освітнього процесу їхніх здібностей і талантів;

7) збереження та примноження моральних, культурних, наукових цінностей і досягнень суспільства;

8) поширення знань серед населення, підвищення освітнього і культурного рівня громадян;

9) налагодження міжнародних зв'язків та провадження міжнародної діяльності в галузі освіти, науки, спорту, мистецтва і культури;

10) вивчення попиту на окремі спеціальності на ринку праці та сприяння працевлаштуванню випускників.

З цього виходить, що сучасний стан розвитку освіти в нашій країні потребує постійного підвищення ролі викладача, тому що саме діяльність викладача направлена на економічний розвиток держави, на інтелектуальний розвиток нації та формування професійної компетентності фахівця, у т. ч. з обліку.

Методика викладання облікових дисциплін як оптимальне поєднання загальнодидактичних методів, прийомів та засобів навчання є світоглядною дисципліною, яка вимагає від викладача відповідного рівня розуміння законів управління та специфіки розвитку бухгалтерського обліку як науки, наявності власного світогляду та економічного способу мислення [3, с. 236].

При викладенні облікових дисциплін виникає низка проблем, які впливають на якість підготовки фахівців, вони стосуються підготовки педагогічних працівників, а також методичних підходів до викладання облікових дисциплін.

Більшість сучасних викладачів облікових дисциплін ніколи не готували себе для роботи в якості педагога. Це найчастіше випускники вузів або практикуючі бухгалтери, які отримали відповідну бухгалтерську, але не педагогічну освіту. Таким викладачам нерідко доводиться на особистому досвіді виробляти власну, далеко не бездоганну, методику викладання облікових дисциплін, повторюючи при цьому багато помилок своїх попередників [8, с. 3].

Також необхідно враховувати, що у вищій школі у багатьох випадках науково-педагогічною діяльністю займаються фахівці без належної психолого-педагогічної підготовки. Деякі викладачі ВНЗ вважають, що для викладацької діяльності достатньо добре знати свою дисципліну, що є не зовсім вірним. Тому у системі формування науково-педагогічних кадрів для вищої школи не приділяється належна увага опануванню головних аспектів психології та педагогіки вищої школи.

На недосконале викладання облікових дисциплін впливає також недостатня компетенція викладача щодо застосування різноманітних видів активних методик навчання, небажання впроваджувати нетрадиційні методики викладання, що пояснюється, деякими з них, більшим витрачанням розумових і фізичних зусиль при однаковій оплаті.

Методика навчання не повинна розкриватися через просту передачу знань від викладача до студента. Традиційні методи навчання сприяють інтелектуальному розвитку, але погано стимулюють розвиток самостійного мислення, тому у результаті відбувається переважання пам'яті над розумінням. При застосуванні класичних методів навчальний процес спрямований на зрозуміння, запам'ятовування та відтворення отриманої від викладача інформації. Педагогічний працівник за допомогою різноманітних методик повинен створювати обстановку, яка буде сприяти розвитку у студентів здібностей до самостійного мислення і міркування, що активно впливає на розвиток вміння розв'язувати проблемні і нестандартні ситуації.

Через методичні прогалини, що викликані скороченням використання активних методів навчання, не формуються дуже важливі якості фахівців як: активність, комунікація, самостійність,

відповідальність, здатність вирішувати проблемні ситуації тощо. Сучасні тенденції навчання повинні бути спрямовані на використання активних методів навчання, а саме: метод проблемного навчання; метод програмованого навчання; метод інтерактивного (комунікативного) навчання.

Проблемне навчання – викладач формулює проблему і показує процес її розв'язання, а студенти контролюють цей процес. Головною метою проблемного навчання є розвиток свідомості людини через розв'язування пізнавальних завдань і проблем, що є неоднозначними і суперечливими. Такий вид навчання сприяє розвитку інтелектуальної і творчої особистості, стимулюванню пошукової діяльності студента, розвитку продуктивного мислення, оволодінню методами навчальної діяльності, підготовці до практичної діяльності. До недоліків віднесено – значні витрати часу, слабка ефективність при засвоєнні нового матеріалу, коли самостійний пошук ще недоступний для студентів.

Програмоване навчання. Виникнення ідеї програмованого навчання пов'язано з підготовкою військових США на початку 50-х років XX ст. Ця ідея базувалася на положеннях педагогіки, кібернетики й психології, де категорія управління є центральною для програмування, що асоціюється з ім'ям Б. Ф. Скінера – автора теорії лінійного програмованого навчання.

Головною ідеєю програмованого навчання є формування структури навчального матеріалу, його змісту й обсягу на основі так званих елементів інформації. Зміст кожної теми розбивається на окремі, логічно закінчені частки навчальної інформації – елементи інформації, які розміщуються у визначеній логічній послідовності. При виконанні студентом певних навчальних дій, спрямованих на засвоєння цього елемента, йому пропонується завдання (для контролю й оцінки засвоєння кожної порції пропонованої інформації), на яке він має дати відповідь. Це завдання за змістом повинно відповідати тільки цьому елементу інформації. Такий вид навчання передбачає надання відповідей для самоконтролю, а також надання відповідних вказівок залежно від правильності відповіді. Після надання правильної відповіді, студент приступає до наступного елемента інформації. Тому програмоване навчання за своїм характером можна назвати «покрокове навчання».

Методичні прогалини у викладанні тягнуть за собою те, що при опануванні облікових дисциплін виникає розрив між теоретичними знаннями, які студенти одержують під час аудиторних занять, та їх практичним застосуванням у реальних економічних умовах. Сьогодні значно знижується попит на ринку праці на спеціалістів, що закінчили ВНЗ, через низький рівень їх практичних знань у сфері реального функціонування підприємств.

Для того, щоб у студентів в процесі навчання активно засвоювалися знання і розвивалися всі необхідні уміння і навички, необхідно проводити різні види лекцій, практичних, лабораторних і семінарських занять, які будуть збагачені різноманітними методами навчання, дидактичними і технічними засобами, що активізують зацікавленість студента, його мисленні процеси. Навчальний процес має бути організований таким чином, щоб попередити у студентів намагання автоматично запам'ятовувати (зазубрювати) матеріал.

Види лекцій можна класифікувати за такими ознаками: за місцем лекції у процесі навчання; за методами викладання лекційного матеріалу; за роллю лекції у пізнавальному процесі (табл. 1).

Перед вибором виду лекції викладач повинен осмислити низку важливих важелів, які можуть вплинути на доцільність застосування того чи іншого виду лекції та її ефективність, до них віднесено: яка облікова дисципліна викладається; тема лекції; дидактичні завдання; курс навчання студентів; форма навчання; рівень підготовки студентів (високий, середній, низький); які дисципліни вивчали студенти і які вивчають паралельно з дисципліною, яка викладається; час проведення лекції (перша чи остання пара); коли викладається лекція відповідно до відношенню до всього курсу дисципліни (на початку, в середині, в кінці) тощо.

Практичні заняття є однією з найефективніших і важливих форм проведення навчальних занять, оскільки вони, крім основного призначення, розвивають наукове мислення та мову студентів, допомагають викладачеві краще пізнати інтелектуальний рівень кожного зі студентів, донести до них і поглибити потрібні знання, та перевірити, як ці знання засвоєні. Практичні заняття покликані показати та довести до свідомості студента зв'язок теорії з практикою, створюють

найбільш сприятливі можливості для вивчення облікових дисциплін тощо.

Таблиця 1

Класифікація видів лекцій

За місцем лекції у процесі навчання	За методами викладання лекційного матеріалу	За роллю лекції у пізнавальному процесі
— вступна; — тематична (поточна); — заключна (підсумкова); — оглядова	— інформаційно-пояснювальна (традиційна); — лекція-бесіда; — проблемна лекція; — лекція провокація; — лекція-візуалізація; — бінарна лекція; — лекція із запланованими помилками; — лекція-конференція; — лекція-прес-конференція; — лекція-дискусія; — лекція-брифінг; — лекція-«круглий стіл»; — відео-лекція; — лекція-екскурсія; — інтерактивна лекція; — лекція-консультація; — міні-лекція; — лекція-вебінар	— академічна; — публічна (популярна); — комплексна

* складено і узагальнено на основі праць [2, 4, 5, 6].

Ефективним методом для проведення практичних занять є попередня розробка з облікових дисциплін збірників практичних задач і завдань, які давали б можливість проводити розрахунки і робити записи безпосередньо у збірнику. Особливістю облікових задач є те, що вони містять описи господарських операцій, назви нормативних документів, що вимагає використання значного обсягу часу на запис умов і розкриття ходу розв'язання задач.

Під час практичного заняття необхідно створювати робочу обстановку наближену до професійної діяльності, коли бухгалтер для розв'язання облікового завдання, може користуватися різними інформаційними джерелами. Студентів необхідно налаштовувати на те, що у сучасному світі їм прийдеється працювати з великими масивами інформації, яка постійно змінюється, тому важливо здобути навик швидко знаходити необхідну інформацію, використовувати її і робити правильні висновки. Викладач повинен чітко вказати студентам, яку інформацію треба вчити напам'ять, а яку одержувати в режимі пошуку.

При викладенні облікових дисциплін, до практичних занять висуваються вимоги, щодо підвищення якості підготовки облікових працівників. В сучасних економічних умовах облікові працівники повинні буди готовими витримувати низку негативних чинників, які тісно пов'язані з цією професією, і є невід'ємною складовою діяльності облікових працівників. Це такі чинники, як складна структура ведення обліку і бізнесу в країні; постійні зміни і неузгодженість в законодавстві; складнощі, що виникають у сфері роботи з податковими органами і постійними змінами податкового законодавства; нерозуміння кола обов'язків і специфіки роботи бухгалтера керівником підприємства тощо.

Тому практичні заняття, є важливим елементом навчального процесу, який дозволяє закріпити знання, одержані на лекції, і наблизити їх до реальних умов життя із врахуванням зазначених негативних чинників.

Лабораторне заняття – це одна з ефективних форм навчального заняття, при якій студент під керівництвом викладача особисто проводить натурні або імітаційні експерименти чи досліді з

метою практичного підтвердження окремих теоретичних положень навчальної дисципліни, набуває практичних навичок роботи з лабораторним устаткуванням, обладнанням, обчислювальною технікою, вимірювальною апаратурою, методикою експериментальних досліджень у конкретній предметній галузі.

Лабораторне заняття з облікових дисциплін повинно бути забезпечено методичними рекомендаціями до виконання роботи, мати визначену мету, завдання і чіткий опис порядку її виконання, а також контрольні питання для перевірки знань з певної теми. Проведення лабораторних занять з облікових дисциплін повинно здійснюється на комп'ютері, з використанням мультимедійного проектора, опорного конспекту, бланків документів тощо. Контроль знань студентів необхідно проводити шляхом комп'ютерного тестування.

Важливе значення в навчальному процесі займає семінар, який пов'язаний зі всіма видами навчальної роботи і, насамперед, з лекційним заняттям та самостійною роботою студентів. На якість семінарського заняття впливає те, як була проведена і засвоєна лекція, а також здатність студента здійснювати самостійну позааудиторну роботу з першоджерелами, документами, додатковою літературою.

Існують такі види семінарських занять: просемінари; семінар-коментоване читання; семінар-розгорнута бесіда; семінар-конференція; семінар за методом малих груп; семінар-дискусія; спецсемінар; семінар-контрольна; семінар-колоквіум; семінар – «мозковий штурм».

На сьогоднішній день необхідно активно змінювати методику проведення семінарських занять при вивченні облікових дисциплін, особливо на старших курсах. Класичні семінари, коли відбувається доповідь студента за результатами самостійної роботи у вигляді реферату, конспекту, розгорнутого плану або тез, в достатній мірі не активізує весь його розумовий потенціал і не в повній мірі сприяє виробленню можливостей до самостійного і критичного мислення. Семінарські заняття необхідно проводити у формі діалогів і дискусій з проблемних питань, ділових ігор, полеміки, які можливо організовувати шляхом поділу академічної групи на малі групи. Робота в групі шляхом здійснення виступів, повідомлень, надання доповнень, відстоювання власної думки, постановки і відповідей на питання активно стимулює розумові ресурси і мислення студентів і розвиває якості, якими повинен володіти бухгалтер (активність, комунікація, високий рівень емоційного контролю, самостійність, тактовність, відповідальність, творчий підхід до вирішення завдань тощо).

Також викладач повинен вміти підтримувати позитивний загальний мікроклімат в процесі навчання, що покращує настрій суб'єктів навчального процесу і сприяє кращому засвоєнню матеріалу і розвитку їх розумових якостей. Необхідно відмітити, що студенти активізуються при наданні їм доручень з виконання асистентських функцій, а також стимулювання взаємодопомоги між студентами, коли сильніші студенти допомагають слабшим під наглядом викладача.

Однією із проблем є відсутність сучасної матеріально-технічної бази навчальних закладів, що не дозволяє готувати високо кваліфікованих фахівців, які можуть бути конкурентоздатними в Україні та за кордоном.

Для покращення ефективності процесу навчання необхідно сприяти збільшенню практичної складової в освітньому процесі, тому що практичне застосування теоретичних знань завжди є найважливішим стимулом до навчання. При викладанні облікових дисциплін повинен дуже тісно підтримуватися зв'язок теорії з практикою, через закріплення теоретичних знань шляхом розв'язання задач, виконання ситуаційних завдань, пошук вирішення проблемних питань тощо.

Практика передбачає удосконалення професійно-практичної підготовки студентів, надання їм достатнього обсягу практичних знань, умінь і навичок, відповідно до кваліфікаційних вимог, з використанням матеріально-технічної бази місця проведення практики. Завдяки практиці, знання, отримані в навчальному закладі, стають конкретизованими і підтверджуються здобутим досвідом.

Для студентів економічних спеціальностей навчальними планами передбачаються такі *види практик*: навчальна, навчально-виробнича, виробнича, переддипломна.

Вимоги сучасного розвитку суспільства потребують безперервного удосконалення

навчального процесу. Забезпечення відповідної якості професійно-практичної підготовки є одним з найважливіших завдань ВНЗ, тому посилення практичної підготовки студентів вимагає нових підходів до проведення виробничої практики. Дуже часто практика носить формальний характер і зводиться до закріплення студента на підприємстві та вивчення ним порядку роботи окремого підрозділу, що не сприяє розвитку професійної майстерності майбутнього фахівця. Висока конкуренція на ринку праці в Україні і за кордоном вимагає внесення змін в проведення практики, потребує розробки нових механізмів співпраці з підприємствами, вивчення зарубіжного досвіду для підвищення ефективності практичного навчання. Тому при підготовці студентів необхідно активно сприяти розвитку їх практичних умінь і навичок, максимально адаптувати вміння студента до існуючих умов майбутньої професійної діяльності.

Підвищити рівень проходження виробничої практики можливо шляхом проведення навчальних тренінгів на базі створеного у ВНЗ «віртуального підприємства». Виробничою практикою на базі «віртуального підприємства» може займатися окремий підрозділ ВНЗ, який буде координувати безперебійну експлуатацію програми. Створене «віртуальне підприємство» максимально адаптується до реального бізнес-середовища. Навчальні тренінги повинні проводитися у підготовлених комп'ютерних лабораторіях на платформах, що обираються ВНЗ виходячи з економічної доцільності, а також бути повністю забезпечені детальними методичними рекомендаціями про цілі, завдання і результати практики такого виду.

Створення «віртуального підприємства» у ВНЗ для економістів може мати широкий спектр застосування і виконувати завдання передбачені не тільки виробничою практикою студентів, а також використовуватися для проведення наукових експериментів аспірантами, докторантами та здобувачами. У межах «віртуального підприємства» можуть моделюватися складні комплексні процеси та ситуації господарської діяльності, аналізуватися варіанти вирішення проблем, що виникають, ухвалюватися управлінські рішення тощо.

Після проходження виробничої практики на базі «віртуального підприємства» студенти поглиблюють своє розуміння про функціонування підприємства, ознайомляться з документооборотом підприємства, оволодівають навичками та вміннями виконувати завдання та обов'язками фахівців окремих підрозділів, набудуть досвід роботи в колективі.

Ще одним з ефективних видів проведення виробничої практики є її проходження студентами за кордоном. Метою практичного навчання за кордоном є сприяння інтеграції національної економічної освіти до світового освітнього простору на основі закріплення теоретичних знань студентів та вивчення практичного досвіду з організації та ведення бізнесу у сучасних умовах з застосуванням новітніх технологій в країнах з розвинутою ринковою економікою.

Базами практики студентів за кордоном виступають сучасні організації (підприємства, фірми, компанії, установи) певного виду діяльності у провідних країнах світу. Це можуть бути підприємства харчової, зернопереробної, машинобудівної, енергетичної, паливної галузей промисловості, а також компанії торговельної, аудиторської, готельно-ресторанної та туристичної сфери. Студенти облікових спеціальностей можуть вивчати: порядок ведення фінансового і управлінського обліку; формування фінансових результатів діяльності; складання бухгалтерської, податкової звітності тощо.

Залежно від конкретного напрямку підготовки, спеціальності студентів та навчального плану визначається вид, тривалість і терміни проходження практичного навчання за кордоном за узгодженням всіх деталей з приймаючою стороною.

Проходження виробничої практики за кордоном надає значні переваги у подальшому навчанні студента та професійному становленні, зокрема:

- отримання практичних навичок, досвіду та знань у роботі за фахом в організаціях (підприємствах, фірмах, компаніях, установах);
- самореалізація і набуття впевненості у власних силах;
- набуття знайомств у професійній сфері, які можуть виявитися дуже корисними в

майбутньому;

- порівняння методів ведення обліку і оподаткування в Україні та за кордоном,
- ознайомлення з національними особливостями ведення обліку і оподаткування, мовним і культурним середовищем країни перебування;
- знайомство з культурою, побутом та звичаями місцевого населення;
- удосконалення іноземної мови та спеціальної фахової лексики тощо.

У студентів виникає можливість повчитися та попрацювати на підприємстві в нових, незвичних і цікавих умовах, з використанням комп'ютеризованого обладнання та новинок техніки, розширити свій світогляд. Це дає змогу отримати нові навички та безцінний професійний досвід, взяти та синтезувати найкраще та найкорисніше, щоб використати в своєму подальшому житті, можливо, вийти на перспективні інвестиційні проекти.

Головною метою виробничої практики у ВНЗ повинно бути не тільки закріплення теоретичних знань, а й підготовка глибоко мотивованих спеціалістів з розвиненими практично-професійними навичками, готових до виконання завдань сучасної економіки в Україні та за кордоном; творчих особистостей, здатних аналізувати та розробляти перспективні програми розвитку, як окремо взятого підприємства так і галузі.

Висновки і перспективи.

Методика викладання облікових дисциплін в сукупності повинна направляти студентів у напрямі свідомого засвоєння навчального матеріалу та сприяти його закріпленню в подальшому, а також розвивати навички самоконтролю студентів.

Успіх опанування облікових дисциплін студентами багато в чому залежить від педагогічної майстерності викладача, «бухгалтерський облік – це не сукупність реєстрів і звітних форм, це, передусім, стиль мислення» [1, с. 77]. Задача викладача полягає у передачі, під час навчання, студентам вміння критично мислити бухгалтерськими категоріями.

В умовах стрімкого розвитку суспільства і економічного розвитку необхідно посилювати роль і значення бухгалтерської професії і запроваджувати безперервне підвищення кваліфікації бухгалтерів протягом всієї їх професійної діяльності.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. Житомир: Рута, 2001. 100 с.
2. Грицуленко С. І., Потапова-Сінько Н. Ю., Гарбера К. М. Методика викладання економічних дисциплін: навч. посіб. Одеса: ОНАЗ ім. О. С. Попова, 2012. 224 с.
3. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія. Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. 341 с.
4. Методика підготовки та проведення лекцій у Київському національному університеті внутрішніх справ: метод. рекомендації / За ред. Є. М. Моїсєєва. URL: http://www.naiu.kiev.ua/tslc/pages/nmr/doc/molodym_vkld/MetRec_lekc.doc (дата звернення: 01.01.2017).
5. Ортинський В. Л. Педагогіка вищої школи: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 472 с.
6. Педагогіка вищої школи: навч. посіб. / [З. Н. Курлянд, Р. І. Хмелюк, А. В. Семенова та ін.]; за ред. З. Н. Курлянд. – 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2007. 495 с.
7. Про вищу освіту: Закон України від 01.07.2014 № 1556-VII / Верховна рада України // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18> (дата звернення: 01.01.2017).
8. Чижевська Л. В. Методика викладання облікових дисциплін: навч. посіб. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2003. 504 с.
9. Ясишена В.В., Волинець В.І. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін: навч. посіб. Тернопіль: Крок, 2017. 231 с.

Статтю отримано: 24.01.2018 / Рецензування 25.02.2018 / Прийнято до друку: 30.05.2018

Valentyna Yasysheva

PhD (in Economics), Associate Professor
Department of accounting and auditing
Vinnitsa education and research institute of economy
of Ternopil national economic university
Vinnitsa, Ukraine

E-mail: valentyna.yasysheva@gmail.com

Nadiia Golovai

PhD (in Economics), Associate Professor
Department of accounting and auditing
Vinnitsa education and research institute of economy
of Ternopil national economic university
Vinnitsa, Ukraine

E-mail: nadyagolovay@gmail.com

PROBLEMS OF THE ACCOUNTING DISCIPLINES TEACHING METHODOLOGY

Abstract

Introduction. Labor market places high demands on accounting and analytical workers in present conditions of fierce competition, rapid technological progress, growth of information resources, and globalization of life phenomena. Accountants must have high practical skills, creative approach to solving tasks, ability to solve problem situations and to adapt quickly to changes in the legislative sphere and market economy, etc. To prepare high-quality accountants, it is necessary to investigate problems concerning the improvement of teaching methods of accounting disciplines, taking into account the peculiarities of modern society development and the economic needs.

Methods. To achieve this goal, the following methods were used: analysis and synthesis, induction and deduction, generalization and comparison (during theoretical generalizations and formulation of conclusions); systematic approach (in studying the forms of conducting training sessions considering accounting specifics).

Results. It is substantiated the necessity of educator's role increasing during the teaching of accounting disciplines for the purpose of state economic development, intellectual development of the nation, and increasing the accounting specialists professional competence. A number of problems of methodical nature are disclosed influencing the training of accountants and improvement of specialists training quality. The importance of using active teaching methods is considered. With the aim of increasing students' knowledge acquisition, different kinds of lectures, practical, laboratory and seminar classes are described, characterized and systematized. Modern approaches to improving the professional training of accounting specialists are considered.

Discussion. Prospects for further research are to improve the methodology of conducting various forms of training for the development of accounting specialists critical thinking style and promotion of their life-long education.

Key words: teaching methodology, accounting disciplines, teaching methods, lectures, practical classes, types of practice.

References

1. Butynets, F. F. (2001). *Bukhholderskyi oblik: rozdumy vchenoho* [Accounting: thoughts of a scientist]. Zhytomyr: Ruta [in Ukrainian]
2. Hrytsulenko, S. I., Potapova-Sinko, N. Yu., & Harbera, K. M. (2012). *Metodyka vykladannia ekonomichnykh dystsyplin* [Methods of teaching economic disciplines: studies. allowance]. Odesa: ONAZ im. O. S. Popova. [in Ukrainian]
3. Karpenko, O. V. (2005). *Upravlinskyi oblik: orhanizatsiia, metodolohiia, metodyka vykladannia: monohrafiia* [Management accounting: organization, methodology, teaching methods: monograph]. Poltava: RVTs PUSKU [in Ukrainian]
4. Moiseiev, Ye. M. (Ed.) (2004). *Metodyka pidhotovky ta provedennia leksi u Kyivskomu natsionalnomu universyteti vnutrishnykh sprav: metod. rekomendatsii* [Methods of preparing and conducting lectures at the Kiev National University of Internal Affairs: method. recommendations]. Retivied from http://www.naiua.kiev.ua/tslc/pages/nmr/doc/molodym_vkld/MetRec_lekc.doc [in Ukrainian]
5. Ortynskyi, V. L. (2009). *Pedahohika vyshchoi shkoly* [Pedagogy of Higher Education]. Kyiv : Tsentr uchbovoi literatury [in Ukrainian]

6. Kurliand, Z. N. (Ed.), Khmeliuk, R. I., Semenova A. V. et al (2007). *Pedahohika vyshchoi shkoly* [Pedagogy of higher education: studies. Allowance (3rd ed.)]. Kyiv : Znannia [in Ukrainian]
7. Pro vyshchu osvitu: Zakon Ukrainy vid 01.07.2014 № 1556-VII / Verkhovna rada Ukrainy / Baza danykh «Zakonodavstvo Ukrainy» [Law of Ukraine «On higher education» (07.01.2014)] / Verkhovna Rada of Ukraine]. Retrived from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1556-18> (data zvernennia: 01.01.2017). [in Ukrainian]
8. Butynets, F. F. (Ed.), Chyzhevska, L. V. (2003). *Metodyka vykladannia oblikovykh dystsyplin* [Methods of teaching accounting disciplines]. Zhytomyr : Ruta. [in Ukrainian]
9. Iasysheva, V.V., & Volynets, V.I. (2017). *Metodolohiia naukovykh doslidzhen i vykladannia oblikovykh dystsyplin* [Methodology of research and teaching of accounting disciplines]. Ternopil: Krok [in Ukrainian]

Received: 01/24.2018 / Review 02.25.2018 / Accepted 05.30.2018



Відомості про авторів

Азарова Тетяна, асистент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку та аудиту, Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова, м. Харків, Україна, **E-mail:** atv.23117@gmail.com

Головай Надія, к.е.н., доцент, кафедра бухгалтерського обліку і аудиту, Вінницький навчально-науковий інститут економіки Тернопільського національного економічного університету, Вінниця, Україна, **E-mail:** nadyagolovay@gmail.com

Костянтин Галак, аспірант кафедри обліку та оподаткування, Київського Національного торговельно-економічного університету, м. Київ, Україна, **E-mail:** kostjagalak@gmail.com

Кругляк Ольга, к.е.н., с.н.с., п.н.с., лабораторія економіки племінних ресурсів та дослідних господарств, Інститут розведення і генетики тварин імені М. В. Зубця НААН, с. Чубинське, Україна, **E-mail:** ovokrug@gmail.com

Лемішовська Олеся, к.е.н., доцент, кафедра обліку та аналізу, Національний університет «Львівська політехніка», Львів, Україна, **E-mail:** leslem@ukr.net

Островерха Рита, к.е.н., доцент, кафедра бухгалтерського обліку, Університет державної фіскальної служби України, Ірпінь, Україна, **E-mail:** ostrov_8@ukr.net

Самойленко Інна, к.е.н., доцент, доцент кафедри менеджменту і адміністрування, Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова, Харків, Україна, **E-mail:** samoylbox@gmail.com

Сокіл Олег, к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування, Таврійський державний агротехнологічний університет, Мелітополь, Україна, **E-mail:** sokil.oleg@ukr.net

Ясишена Валентина, к.е.н., доцент, кафедра бухгалтерського обліку і аудиту, Вінницький навчально-науковий інститут економіки Тернопільського національного економічного університету, Вінниця, Україна, **E-mail:** valentyyna.yasyshena@gmail.com

Information about the authors

Tetiana Azarova, Assistant of the Department of Financial and economic security, accounting and audit, O.M.Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv, Ukraine, Kharkiv,

E-mail: atv.23117@gmail.com

Nadiia Golovai, PhD (in Economics), Associate Professor, Department of accounting and auditing, Vinnitsa education and research institute of economy of Ternopil national economic university, Vinnitsa, Ukraine, **E-mail:** nadyagolovay@gmail.com

Kostiantyn Galak, Post-graduate (PHD) student of the Accounting and Taxation Department, Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine, **E-mail:** kostjagalak@gmail.com

Olga Kruglyak, PhD (in Economics), Senior Research Fellow, Leading Research Fellow, Laboratory of Genetic Resources and Experimental Farms, Institute of Animal Breeding and Genetics nd. a. M.V.Zubets of NAAS, Chubynske, Ukraine, **E-mail:** ovokrug@gmail.com

Olesia Lemishovska, PhD, Associate Professor, Lviv Polytechnic National University, Lviv, Ukraine, **E-mail:** leslem@ukr.net

Rita Ostroverha, PhD (in Economics), Assistant Professor, Department of Accounting, University of the State Fiscal Service of Ukraine, Irpin, Ukraine, **E-mail:** ostrov_8@ukr.net

Inna Samoylenko, Ph.D. (in Economics), Associate Professor, Department of Management and Administration, O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv, Kharkiv, Ukraine, **E-mail:** samoylbox@gmail.com

Oleg Sokil, PhD in Economics, Associate Professor, Accounting and Taxation Department, Tavria State Agrotechnological University, Melitopol, Ukraine, **E-mail:** sokil.oleg@ukr.net

Valentyna Yasyshena, PhD (in Economics), Associate Professor, Department of accounting and auditing, Vinnitsa education and research institute of economy of Ternopil national economic university, Vinnitsa, Ukraine, **E-mail:** valentyna.yasyshena@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 1-2. 2018

Issue 1-2. 2018

Підписано до друку 15.06.2018 р.
Формат 70х100 1/16. Гарнітура Arial.
Папір офсетний. Друк офсетний. Зам. 06/2018.
Умовн. друк. арк. 7,42. 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 06.15.2018.
Format 70x100 1/16. Type Arial.
Offset paper. Printing offset. Order. 06/2018.
Cond. print. sheets. 7,42. Copies 100.

Printed:
Tajp, joint small enterprise, Chernivetska St., 44b,
Ternopil, Ukraine, 46000,
tel. +38 0352 527500; +38 0352 522616