

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»**

**ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ, ЗВІТНІСТЬ
ТА ОПОДАТКУВАННЯ
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ
ЕКОНОМІКИ**

Монографія

**Ужгород
2018**

УДК 657:336.221(02.064)

О-16

Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки: монографія / за ред. к.е.н., проф. Й.Я. Даньківа. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. 300 с.

ISBN 978-617-7333-53-0

У монографії розкриті проблеми обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування в умовах глобалізації економіки, а також дана оцінка їх стану та перспектив подальшого розвитку.

Монографія призначена науковцям, студентам вищих навчальних закладів, практичним працівникам сфери економіки, широкому загалу читачів, які цікавляться означеною проблематикою.

Авторський колектив:

Даньків Й.Я., Брехун Н.С., Вакаров В.М., Ганусич В.О., Голочалова І.М., Йолтуховська О.Ю., Івасишин М.О., Калюга Є.В., Кесарчук Г.С., Колісник Г.М., Коротаєв С.Л., Лакіс В.І., Мазіна О.І., Макарович В.К., Нападівська Л.В., Остап'юк М.Я., П'ятничук І.Д., Пилипів Н.І., Попович М.С., Слюсаренко В.Є., Ткаченко Н.М., Цуркану В.І., Шеверя Я.В., Штулер Г.Г., Шуліко А.О., Шулла Р.С., Яремко І.Й., Яцко Л.Б., Яцко М.В.

Рецензенти:

Панков Дмитро Олексійович – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту в галузях народного господарства, «Білоруський державний економічний університет», м. Мінськ, Республіка Білорусь;

Кіндрацька Любомира Максимівна – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна;

Лазаришина Інна Дмитрівна – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аудиту, «Національний університет водного господарства та природокористування», м. Рівне, Україна.

Рекомендовано до друку

Вченою радою ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

(протокол №1 від 25 січня 2018 р.)

ISBN 978-617-7333-53-0

© Й.Я. Даньків та ін., 2018

© ДВНЗ «УжНУ», 2018

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	8
1.1. Історія створення і розвитку обліку: бухгалтерський облік в умовах євроінтеграційних процесів в Україні	8
1.2. Облік та право на західноукраїнських землях у XIII–XVIII століттях	21
1.3. Особистісно-орієнтований підхід у бухгалтерському обліку	39
1.4. Організація бухгалтерського обліку: актуальні виміри	50
1.5. Аспекти визнання та обліку виконання концесійного договору в інноваційній економіці	64
1.6. Інформаційні технології та їх вплив на розвиток бухгалтерського обліку	87
1.7. Сучасні технології та майбутнє бухгалтерського обліку	101
1.8. Особливості бухгалтерського обліку в державному секторі (в бюджетних установах)	114
РОЗДІЛ 2. АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ	123
2.1. Актуальні проблеми управлінського обліку і внутрішньогосподарського контролю	123
2.2. Інформаційно-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень щодо інтеграційних процесів у промисловості на основі концепції трансакційних витрат	135
2.3. Інструментарій управління витратами: актуальність сьогодення	146
2.4. Особливості нормативно-правового забезпечення підприємств лісозаготівельної галузі: управлінський аспект	155
2.5. Обліково-аналітична інформація в управлінні закладами охорони здоров'я в контексті сучасних реформ	163
2.6. Бухгалтерський облік у стратегічно-орієнтованій системі управління підприємством	171

**РОЗДІЛ 3. АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ УДОСКОНАЛЕННЯ
ФІНАНСОВОЇ І ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ 179**

- 3.1. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності:
сучасний погляд 179
- 3.2. Доступність фінансової звітності: нові тенденції..... 193
- 3.3. Особливості складання та подання податкової звітності 200
- 3.4. Перспективи модернізації фінансової звітності в Україні 208

**РОЗДІЛ 4. АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ УДОСКОНАЛЕННЯ
АУДИТУ І ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ 220**

- 4.1. Становлення аудиту та перспективи його розвитку..... 220
- 4.2. Особливості здійснення аудиту 235
- 4.3. Міжнародна регламентація обліку і аудиту 256
- 4.4. Стан, проблеми та перспективи складання і аудиту
консолідованої звітності у Білорусі 272
- 4.5. Аудит інвестиційних проєктів 282

ВИСНОВКИ..... 297

ПЕРЕДМОВА

Економіка України знаходиться в умовах трансформаційних процесів, які вимагають науково-обґрунтованого підходу до реформування всіх інституційних ділянок. Реформування інституцій неможливе без конкретних заходів з вдосконалення обліку, аналізу, аудиту та оподаткування, спрямованих на ефективне їх функціонування.

Колектив науковців кафедри обліку і аудиту Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет» з вересня 2015 року по серпень 2018 року працює над виконанням ініціативної кафедральної теми: «Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки» (код теми: прикладна; шифр теми: 14A2015; Державна реєстрація теми: №0115U001754).

Мета кафедрального дослідження полягає у науково-практичній розробці шляхів удосконалення обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в межах інтеграційного процесу в умовах глобалізації економіки.

Основні завдання дослідження:

- створення законодавчих та організаційних передумов для реформування системи бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту і оподаткування у відповідності зі світовими стандартами;
- гармонізація та узгодження бухгалтерського та податкового законодавства в різних сферах діяльності з метою детінізації економіки;
- впровадження адаптивної обліково-аналітичної системи у господарську діяльність підприємств, що сприятиме ефективному прийняттю управлінських рішень;
- визначення концептуальних напрямів наукових досліджень для теоретичного обґрунтування та подальшого практичного впровадження рекомендацій.

Хід виконання кафедрального дослідження постійно відстежується, аналізується та обговорюється вченими-економістами, практиками.

Серед вагомих наукових результатів, які знайшли своє відображення в монографічному дослідженні, є наукові розвідки, присвячені проблемам удосконалення обліку, аналізу, аудиту, оподаткуванню та звітності. В такому ж напрямі пропонується колективна кафедральна монографія «Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки», до підготовки якої, крім науковців нашої кафедри, залучені науковці Республіки Литва, Республіки Молдова і Республіки Білорусь, а також співробітники провідних вузів України, зокрема, Київського національного торговельно-економічного університету, Національного університету харчових

технологій, Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, Національного університету «Львівська політехніка» та інших.

До монографії, сформованої з чотирьох розділів, включені 22 параграфи за авторства 28 іноземних та українських науковців-економістів, які намагались зробити посильний внесок у розвиток економічних наук в сегменті обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування. Серед авторів монографії 11 докторів економічних наук, професорів, 14 кандидатів економічних наук, 2 старших викладача та 1 аспірант.

Монографія складається із передмови, чотирьох розділів та висновків.

У розділі 1 монографії **«Теоретичні та методологічні основи бухгалтерського обліку»** свої наукові результати подають фахівці з бухгалтерського обліку: доктор економічних наук, проф. Н.М. Ткаченко, Національний університет харчових технологій (п. 1.1); доктор економічних наук, проф. І.Й. Яремко, Національний університет «Львівська політехніка», кандидат економічних наук, проф. Й.Я. Даньків, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» та кандидат економічних наук, проф. М.Я. Остап'юк, Карпатський інститут підприємництва університету «Україна» (п. 1.2); кандидат економічних наук В.К. Макарович, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п. 1.3); кандидат економічних наук, доцент Г.С. Кесарчук, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п. 1.4); доктор економічних наук, проф. В.І. Цуркану, Молдавська економічна академія та кандидат економічних наук, доцент І.М. Головачова Державний університет Молдови (п. 1.5); кандидат економічних наук А.О. Шуліко, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п. 1.6); М.С. Попович, аспірант кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п.1.7); Л.Б. Яцко, старший викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п.1.8).

У розділі 2 монографії **«Актуальні проблеми управлінського обліку і контролю»** опублікували власні наукові здобутки фахівці з управлінського обліку і контролю: доктор економічних наук, проф. Л.В. Нападовська та кандидат економічних наук, доцент О.І. Мазіна, Київський національний торговельно-економічний університет (п. 2.1); кандидат економічних наук Р.С. Шулла, ДВНЗ «Ужгородський національний університет», (п. 2.2); Г.Г. Штулер, старший викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п.2.3); доктор економічних наук, проф. Є.В. Калюга, Київський університет біоресурсів і природокористування України (п.2.4); доктор економічних наук, проф. Н.І. Пилипів, Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника,

І.Д. Пятничук, кандидат економічних наук, доцент, Івано-Франківський університет права імені Короля Данила та М.О. Івасишин, кандидат економічних наук, науковий співробітник Президії НАН України (п.2.5); кандидат економічних наук, доцент Н.С. Брохун, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п. 3.1) .

У розділі 3 монографії **«Актуальні проблеми удосконалення фінансової і податкової звітності»** результати наукових пошуків подають фахівці з фінансової та податкової звітності: кандидат економічних наук, доцент В.О. Ганусич, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п.3.1); кандидат економічних наук М.В. Яцко, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п.3.2); кандидат економічних наук О.Ю. Йолтуховська, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п.3.3); кандидат економічних наук, доцент Я.В. Шеверя, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п.3.4).

У розділі 4 монографії **«Актуальні проблеми удосконалення аудиту і фінансового контролю»** опублікували власні наукові здобутки фахівці з обліку і аудиту: кандидат економічних наук, доцент В.Є. Слюсаренко, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п. 4.1); доктор економічних наук, доцент Г.М. Колісник, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п. 4.2); доктор економічних наук, проф. Вацловас Лакіс, Вільнюський університет, Литовська Республіка (п.4.3); доктор економічних наук, проф. С.Л. Коротаєв, Білоруський державний економічний університет, Республіка Білорусь, директор аудиторської компанії ЗАО «АудитКонсульт» (4.4); проф. Й.Я. Даньків та кандидат економічних наук, доцент В.М. Вакаров, ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (п.4.5).

Висновки підготував кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет» Йосип Якимович Даньків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Історія створення і розвитку обліку. Бухгалтерський облік в умовах євроінтеграційних процесів в Україні

Бухгалтерський облік існує давно, він виник у процесі розвитку людського суспільства, у процесі матеріального виробництва на певній стадії розвитку та господарської діяльності людства. **Перші письмові дані про господарський облік стосуються до XIV століття.**

Перша книга з бухгалтерського обліку була надрукована у 1494 році у Венеції. Це – «Трактат про рахунки і записи», автор Лука Пачолі – італієць, математик, монах.

Трактат складається із 36-ти глав, де викладено принципи ведення Головної книги з Журналом до неї (Гл.1); форми інвентаря з усіма належними до нього реквізитами (Гл.3); дані про першу книгу, яка зветься Меморіалом з відповідними прикладами (Гл.6-8); про другу торгову книгу, яка зветься Журналом, з неї дізнаємось, як складаються статті у Журналі з використанням Головної книги: «Каса» та «Капітал», їх суть; про перенесення статей із Журналу для Головної книги; подається спосіб складання у Головній книзі статей; відображення платежів; про розрахунки з Банком, як вони відображаються у Журналі та Головній книзі (Гл.10-24); про інший рахунок, який іменується «Прибуток і витрати» та інколи відображається у Головній книзі і нерідко складає окрему книгу (Гл.25-26); про рахунок, який зветься «Прибуток і збиток» або «Вигода і втрати», як його потрібно відкривати у Головній книзі і чому він не показується у Журналі подібно іншим (Гл.27); як потрібно складати «Баланс Головної книги», спосіб перенесення статей із однієї книги в іншу, відображення помилково записаних статей; виведення залишків (сальдо) по всіх рахунках старої Головної книги, кінцевий підсумок останнього розрахунку по Балансу; про спосіб і порядок зберігання записок, рукописів, секретних листів, судових рішень та інше (Гл.28–35).

У Главі 36 «Короткий огляд або статутне викладення трактату для закріплення всього у пам'яті» Лука Пачолі увів три обов'язкові умови ведення господарства:

- наявність капіталу;
- уміння швидко та правильно рахувати;
- вести справи у визначеному порядку.

Для реєстрації усіх господарських явищ Л.Пачолі визначив неіснуючу конструкцію у природі, названу ним «рахунком».

Терміни, запропоновані Л.Пачолі – рахунок, подвійний запис, Меморіал, Журнал, Головна книга до цього часу використовуються в бухгалтерському обліку.

Професор Я.В. Соколов стверджує, що «Лука Пачолі – це не досягнення музеїв давнини, а наш сучасник, й ідеї його завжди з нами, вони жили і ще довго будуть жити нашу бухгалтерську думку до тих пір, доки живими будуть люди».

Протягом 523 років ідеї, викладені у його книзі, мали і мають вплив на розвиток облікової думки.

Розвиток кожної людини, її успіхи та невдачі залежать від того, які вчені працюють у галузі її виробничої діяльності. Багатьом здається, що у бухгалтерському обліку не було діячів, за силою інтелекту рівних Галену, Декарту, Ломоносову. Але це не так. **І у нашій галузі науки були вчені, які за широтою розуму, глибиною думки достойні зайняти одне із перших місць серед великих людей; одним з них і був італієць, математик, монах Лука Пачолі.** Він не тільки автор фундаментальної роботи з подвійного запису у бухгалтерському обліку, а й дослідник своєї епохи. **Значення його праці** з питань ведення бухгалтерських книг методом подвійного запису було величезним, та інтерес до неї поширювався далеко за кордонами Італії.

Трактат Луки Пачолі неодноразово перекладався великою кількістю різних мов. Перший переклад був зроблений Вінченцо Джітті (Турин, 1878 рік) зі староіталійської на **сучасну італійську мову XIX ст. Німецькою мовою** переклав трактат Ернст Людвіг Ієчер (Штудгарт, 1878 р.); з німецької на **російську** переклав Едгард Григорович Вальденберг (Санкт-Петербург, 1893р.); **чеською** мовою переклад здійснено Карлом Петром Хейл (Прага, 1896р.); **голландською** мовою Дж.Г.Ч.Валмером (Роттердам, 1914 р.); **англійською** – Пітером Кривелі (Лондон, 1924 р.); **сучасною німецькою** мовою переклад виконав Балдуїн Пенндорф (Лейпціг, 1933 р.). **В останній час** читачі все більше орієнтуються на італійський варіант перекладу трактата Луки Пачолі, виконаний Карло Антінорі (Мілан, 1959 р.) та переклад сучасною італійською мовою, виконаний тим же автором (Рим, 1994 р.), а також на японський варіант, запропонований Етсуро Кіші (Токіо, 1983 р.; виправлене та доповнене видання 1990 р.) та інші.

Професор Ярослав Соколов [Luca Pacioli in Russia, in Contabiite cultura azendale Rone, 2004 рік, Vol – IV №2, p.165] вказує на те, що переклад Вальденберга не найкращий. Цей переклад здійснювався з німецького, виконаного Ієчером із перекладу Джигіті.

Професор Михайло Кутер – здійснив переклад видання 2009 року і звертає увагу на деякі спірні моменти перекладів Е.Г.Вальденберга та інших інтерпретаторів.

Сучасна редакція перекладу трактата Луки Пачолі, а також коментарів до нього, що виражає власну думку автора, висвітлює процес становлення бухгалтерського обліку як науки та професії. М. Кутер намагається пояснити, у якому ж вигляді через усі переклади до нас надійшли принципи та концепції, описані Л. Пачолі на старослов'янському діалекті.

Дослідження професора Кутера, які проводились і в архівах Франціска Датіні у Прато, і в центральній бібліотеці Саксеполькро становлять

фундаментальну базу подальших розвідок у області історії створення і розвитку бухгалтерського обліку.

У різних країнах світу з другої половини XIX століття з'являються наукові напрями або школи, які покликані досліджувати, осмислювати і використовувати те, що робить бухгалтер. **Таких бухгалтерських шкіл в історії бухгалтерського обліку більшістю вчених виділено чотири, кожна з них має свої особливості:**

- італійська;
- французька;
- німецька;
- англо-американська.

Основоположником італійської школи був Н. д'Анастасіо. Він висуває такі тези у 1803 році:

- облік – це реєстрація прав та обов'язків власника;
- у центрі облікової системи перебуває рахунок «Капітал».

Міланський бухгалтер Дол. Л. Кріпна визначив, що предметом бухгалтерського обліку є вивчення результатів господарської діяльності, які постійно пов'язані зі зміною обсягу та складу майна, і що всі рахунки поділяються на дві групи: капітал та його частини; другі пояснюють структуру перших.

Послідовниками економічної теорії були й інші вчені – Дж. Бернагіні, Ф.Вілла та Д. Чербоні, Н. д'Анастасіо і Дол. Л. Кріпна проголосили бухгалтерський облік наукою.

Вчені бухгалтери французької школи XIX століття, такі як, Ж.Г.Курсель– Сенель, Л. Сей, А. Гільбо, Е.П. Леоте у своїх працях надавали перевагу економічним аспектам у бухгалтерському обліку.

Французькі вчені розробили класифікацію рахунків за видами засобів, ввели в облік операційні рахунки, а згодом розробили складну систему цих рахунків і методику їх обліку.

У плані рахунків бухгалтерського обліку виникає безліч знеособлених рахунків – фондів, резервних процесів, регулюючих, порівняльних, фінансово-результативних. Французька школа вважала, що бухгалтерські дані необхідні для прийняття управлінських рішень, мають бути не абсолютно точні, а відносно точні, що бухгалтерія обліковує господарські засоби, а не саму інформацію, що мета бухгалтерського обліку – це система, порядок, раціоналізація, дієвість, ефективність.

Німецька бухгалтерська школа має зовсім окрему позицію порівняно з італійською та французькою школами. Ця школа об'єднувала вчених-бухгалтерів Німеччини, Австро-Угорщини і німецькомовної частини Швейцарії. Частина України (Галичина, Буковина, Закарпатська Україна, які входили до складу тодішньої Австро-Угорської імперії) перебувала під впливом німецької школи. Відомими представниками німецької бухгалтерської школи були Ф. Лейтер, Ф. Скубіць, І.Ф. Шер та інші. Погляди вчених різні. Теорію бухгалтерського обліку часто називають балансовою теорією Шера. Баланс І.Ф. Шера – це «альфа і омега» бухгалтерії – все

починається з Балансу. І до сьогодні майже всі підручники з теорії бухгалтерського обліку починають вивчення методу бухгалтерського обліку з Балансу, а не з рахунків бухгалтерського обліку. І.Ф. Шер побудував рівняння:

A=П (Актив = Пасиву), назвавши відповідно до Балансу рахунки «активними» і «пасивними» та початок амортизації обліку. Цей вчений стверджував, що його трактування подвійного запису наукове, а не метафізичне, як це пояснюють італійська та французька школи. З'являється опис бухгалтерського обліку у вигляді математичних формул, що вплинуло у майбутньому на використання на практиці обліку ЕОМ, розвитку обчислювальної техніки, створення карткових форм обліку, поширення математичних і статистичних форм методів уніфікації Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік Англо-американської бухгалтерської школи розглядається як інструмент управління людьми і через людей – суб'єктами господарювання.

Американськими вченими було створено такі методологічні прийоми, як «Стандарт-кост», що дало змогу сформуванню спеціальної галузь бухгалтерії – управлінський облік.

Англо-американська школа стала основою розробки Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Французька, італійська, німецька та англо-американська, тобто всі чотири школи, незалежно від їх напрямів, мети обліку, предмета ведення, методу, вплинули на формування світової бухгалтерської науки і вийшли далеко за межі своїх держав.

Бухгалтерський облік (accounting) у США складається із двох основних частин: фінансового обліку (financial accounting) та управлінського обліку (managerial accounting).

Фінансовий облік – це комплексний синтетичний облік усіх засобів і всієї економічної діяльності фірми. До нього входить аналітичний облік розрахунків з постачальниками, покупцями, іншими організаціями та особами, а також аналітичний облік фінансових операцій (облік акцій та дивідендів, облігацій та векселів, кредитів та процентів, інвестицій тощо).

За даними фінансового обліку виявляється прибуток або збиток фірми і складається її фінансова звітність (Баланс, Звіт про прибутки та збитки; Звіт про фінансовий стан).

Інформація фінансових звітів необхідна акціонерам, інвесторам, банкам, державним фінансовим органам з метою оподаткування.

Управлінський облік призначено для задоволення інформаційних потреб керівництва певної фірми (інформації про доходи та витрати як на підприємстві в цілому, так і на його окремих ділянках).

У рамках управлінського обліку виробничих підприємств здійснюється детальний облік витрат і калькулювання собівартості видів продукції, яка випускається (cost accounting).

Російська бухгалтерська школа, засновником якої вважається Карл Арнольд, німець за походженням, формується у першій половині XIX століття.

Бухгалтерський облік розвивається відповідно до змін у потребах суспільства.

Теоретичною основою бухгалтерського обліку є загальна економічна теорія, яка вивчає закони громадського виробництва, процеси обміну та розподілу матеріальних благ на різних стадіях розвитку людського суспільства.

При побудові теорії та методології бухгалтерського обліку важливим є формування уяви про метод дослідження бухгалтерського обліку як науки, про об'єкт та предмет, які є вихідним моментом теорії.

Основними завданнями теорії бухгалтерського обліку є розробка загальних методологічних основ організації бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях та установах; організація обліку і контролю, **наукове узагальнення сучасної практики.**

У XIX столітті та на початку XX століття бухгалтерський облік стає наукою.

Місце народження науки – Італія.

В італійському обліку з початку XIX століття спостерігається дві тенденції: **перша** – виводила облік з відносин, що виникають у зв'язку з рухом і зберіганням цінностей (юридичний напрям), **друга** – заснована на обліку цінностей (економічний напрям).

У 1874 р. Маса почав видавати перший бухгалтерський журнал в Італії, що виходив 38 років. З нього починається сучасна бухгалтерія, писав Перачелло.

З великих бухгалтерів, що дали чисто економічну інтерпретацію теорії бухгалтерського обліку, виділено Р.П.Кофі.

Остаточо бухгалтерський облік став наукою завдяки французькій думці Р.П. Коффі (1833р.), він вважав, що бухгалтерський облік є частиною політичної економії, і його суть може бути охарактеризована у визнанні економічної, речової й суто матеріальної природи рахівництва. Кожному виду матеріальних цінностей відповідає певний рахунок. Звідси класифікація рахунків за типами (видами) цінностей. У Франції Жан Густав Курсель-Сенель (1813–1892рр.), Ж.Б. Сейя й Е. Дегранта, створили досить цікаву концепцію бухгалтерського обліку як прикладної економіки, що відображає господарські процеси, і як методу керування ними. «Наука, писав він, лише за допомоги досить витонченого відволікання виявляє тотожність законів, які управляють підприємством».

Бухгалтерський облік розвивається та змінюється відповідно до змін потреб суспільства. Теоретичною основою бухгалтерського обліку є загальна економічна теорія, яка вивчає закони громадського виробництва, процеси обліку та розподілу матеріальних благ на різних стадіях розвитку людського суспільства.

При побудові теорії та методології бухгалтерського обліку важливим є формування уяви про метод дослідження бухгалтерського обліку як науки про об'єкт та предмет, які є входним моментом теорії.

Основні завдання теорії бухгалтерського обліку закінчуються у розробці загальних методологічних основ організації бухгалтерського обліку на підприємствах, в організаціях та установах; організації обліку і контролю науковим узагальненням сучасної практики.

Відбувається процес удосконалення ведення бухгалтерського обліку, заявляються форми організації бухгалтерського обліку: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена, а також заходи з раціональної організації бухгалтерського обліку – оснащення сучасною електронною обчислювальною технікою – основні програмні продукти, з'являються АСУ (автоматизована система управління); АРМ (автоматизоване робоче місце); МРБ (машинно-рахувальне бюро), МРС (машинно-рахувальна станція), ЕОМ (електронно-обчислювальні машини), з'являються нові системи бухгалтерського обліку; основні програмні продукти: «Галактика», 1С: Бухгалтерія проф. 6.0 Версія для Windows; Бест – 4/ Бест – 5; Бест ПРО; 1С Підприємство 7.7/8.0/8.1; ПАРУС Підприємство 7\8; Sales Expert\$ Accounting information; Enterprise Resource Planning та інші.

Підсумовуючи, можна зробити висновок – відбуваються досить прогресивні процеси та стабільність ведення бухгалтерського обліку.

Розвиток ринкових відносин, глобалізація спонукають до переосмислення методів економічної роботи, змісту і обсягів використовуваної інформації як облікової, так і звітної.

Періоди становлення розвитку господарського обліку в основному відповідають загальноекономічним формаціям і поділяються на такі періоди:

- господарський облік рабовласницького суспільства;
- господарський облік періоду феодалізму;
- господарський облік капіталістичних країн;
- соціалістичний облік;
- формування нових основ бухгалтерського обліку у незалежній Україні.

На виконання Указу Президента України від 18 липня 1996 року № 576 «Про заходи щодо реформування інвестиційної політики в Україні» Кабінет Міністрів України затверджує «Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)» від 6 вересня 1996 року № 1075. Визначено порядок та нарахування сум амортизаційних відрахувань за групами основних фондів (засобів) амортизації із встановленням норм відсотків за роками експлуатації (від першого до сьомого).

Норми амортизації основних фондів (засобів) встановлено наказово. Постанова Кабінету Міністрів України від **28 грудня 1996 року № 1568** «Про зупинення дії Постанови Кабінету Міністрів України від **6 вересня 1996 року №1075** «Про затвердження Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати

виробництва (обігу)». Установити, що підприємства та госпрозрахункові організації усіх форм власності нараховують у 1997 році амортизаційні відрахування та знос основних фондів за нормами, затвердженими постановою Ради Міністрів СРСР від 29 жовтня 1990 року № 1072 із застосуванням зниженого коефіцієнта на рівні IV кварталу 1996 року, визначеного пунктом 3 Постанови Кабінету Міністрів України від 16 травня 1996 р. № 523.

Прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», на виконання якого Верховна Рада постановляє:

Внести зміни в Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (Відомості Верховної Ради України 1995 року № 4, ст.. 28, №38, ст.. 286; 1996 р. № 25, ст..101, № 41, ст.. 192, № 52, ст.. 302).

Із набранням чинності Закону України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року № 168/97, Закону України від 22.05.97 р. № 283/97 ВР «Про внесення змін та доповнень до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 283/97 - ВР від 01.07.97 року з 1 жовтня сталися значні зміни в методології бухгалтерського обліку, особливо в торгівлі.

Відбулися зміни (необґрунтовані) у Плані рахунків бухгалтерського обліку:

1. «Номер» (№) рахунку бухгалтерського обліку змінено на «Код» (Довідка: у Росії залишився номер рахунків бухгалтерського обліку: «План и корреспонденция счетов». Практическое пособие. Москва. 2008 продовжує діяти № рахунку бухгалтерського обліку, аналогічно в Молдові та інших країнах світу).

Така зміна у Плані рахунків бухгалтерського обліку нічого корисного не дала.

2. Рахунок раніше № 2 «Знос основних засобів» і рахунок № 86 «Амортизаційний фонд» (різні за змістом рахунки) – зведені у Плані рахунків бухгалтерського обліку в Україні в один, «Код 13 «Знос (амортизація) основних засобів». (Довідка: «Знос» – це втрата фізичних і моральних якостей основними засобами, а «амортизація» – це відновлення фізичних і моральних якостей основними засобами).

3. Амортизаційні відрахування перенесено до класу 0, який називається «Позабалансові рахунки»; рахунок код 09 зараз називається «Амортизаційні відрахування», але даючи назву – залишено на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», субрахунок код 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

4. Рахунок код 75 «Надзвичайні доходи» виключено.

5. Рахунок код 99 «Надзвичайні витрати» виключено.

Що, у нашій країні уже немає ні надзвичайних витрат, ні надзвичайних доходів? Але крім нормального життєвого процесу в Україні іде війна, то на якому рахунку бухгалтерського обліку відображати надзвичайні витрати і надзвичайні доходи? А вони є.

Таким чином, достатньо складний бухгалтерський облік у торгівлі став ще складнішим і, головне, принципово змінився.

До виконання завдань, визначених у щорічному зверненні Президента України до народу, Верховної Ради України від 24 липня 1998 року, затверджена Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706 «Програма реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів».

Реформування системи бухгалтерського обліку є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Головне завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягає у прискореному процесі її приведення у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, надання суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку.

Завданнями реформи є:

- **створення системи Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності**, яка забезпечить необхідною інформацією користувачів, перш за все інвесторів;
- **забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні;**
- **надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку.**

Приведення національної системи бухгалтерського обліку до відповідності вимогам ринкової економіки та міжнародним стандартам бухгалтерського обліку здійснюється за такими напрямками:

- **законодавче закріплення принципів** ведення бухгалтерського обліку;
- **формування нормативної бази – положення;**
- **методичне забезпечення** (інструкції, методичні вказівки, коментарі);
- **кадрове забезпечення** (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку);
- **міжнародне співробітництво** (вступ та активна праця у міжнародних спеціалізованих професійних організаціях).

Заходи щодо реформування та впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку будуть здійснюватися відповідно до Плану заходів з виконання програми реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні з перехідною економікою активно продовжується з 1 січня 2000 року відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996 – XIV. З того часу розроблено та введено 34 національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Наказом

Міністерства фінансів України від 30.11.99 року № 291 затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій.

Методично бухгалтерський облік поділено на фінансовий та управлінський (Вісник податкової служби № 5, 2001). Але в Україні не існує жодного Положення (стандарту) фінансового обліку.

Оновлений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (відповідно до змін, внесених згідно з наказами Міністерства фінансів України від **09.12.2002 року № 1012**; від **12.12.2003 року № 671**; від **24.02.2004 року №591**; від **20.10.2005 року № 717**; від **11.12.2006 року № 1176**; від **19.12.2006 року №1213**; від **05.03.2008 року № 353**; від **14.10.2008 року №1238**; від **31.05.2011 року № 664**; від **09.12.2011 року № 1591**; від **27.06.2013 року № 627**; від **08.02.2014 року № 48**; від **18.06.2015 року №573**) є унікальним інструментом у діяльності кожного бухгалтера, фінансиста, економіста, науковця, працівника контрольно-ревізійної служби, аудитора, викладача, студента.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом Мінфіну України від 07.02.2013 року № 73.

Відповідно до Наказу міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкцій про його застосування» від 30 листопада 1999 року № 291, внесено зміни згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 1012 від 09.12.2002 р.; № 671 від 12.12.2003 р.; № 591 від 24.09.2004 р.; № 717 від 20.10.2005 р.; № 1176 від 11.12.2006 р.; № 1213 від 19.12.2006 р.; № 353 від 05.03.2008 р.; № 1326 від 14.10.2006 р.; № 664 від 31.05.2011 р.; № 1591 від 09.12.2011 р.; № 627 від 27.06.2013 р.; № 48 від 08.02.2014 р.

На рахунку 13 «Знос (амортизація необоротних активів)» виділено окремо субрахунки:

131 «Знос основних засобів»

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

Змінено назву рахунку 40 «Статутний капітал» на код 40 «Зареєстрований пайовий капітал». Змінено код 40 на код 401 «Статутний капітал».

На рахунку код 41 «Капітал у дооцінках» обліковують дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів, які згідно з бухгалтерськими стандартами відображають у складі власного капіталу і розкривають у звіті фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Залишок на рахунку код 41 «Капітал у дооцінках» буде лише кредитовим, який відобразатиме залишок дооцінки і зменшуватиме у разі оцінки та вибуття переоцінених активів, зменшення їх кореспонденції тощо.

Вхідний залишок на відповідних субрахунках рахунку код 41 «Капітал у дооцінках» потрібно формувати шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку код 42 «Додатковий капітал» субрахунку код 423 «Накопичені курсові різниці» (у минулому код 423 «Дооцінка активів»).

На субрахунку код 423 «Накопичені курсові різниці» відображають курсові різниці, які відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку фіксують серед власного капіталу та визнають в іншому сукупному доході.

Відкориговані такі форми бухгалтерської звітності:

- Звіт про власний капітал (Форма № 4);
- Консолідований звіт про власний капітал (ф. № 4-к);
- Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва (Форма № 1-м та Форма № 2-м);
- Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. №1-мс та ф. № 2-мс);
- Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5).

Удосконалено норми П(С)БО:

- П(С)БО 7 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92;
- П(С)БО 11 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Зобов'язання» від 31.01.2000 р. № 20;
- П(С)БО 25 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000 р. № 39;
- П(С)БО 27 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинення діяльності» від 07.11.2003 р. № 617;
- П(С)БО 31 «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Фінансові витрати» від 28.04.2006 р. № 415;
- П(С)БО 1 «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73.

У багатьох розвинених країнах світу проводиться активна робота з вивчення історії бухгалтерського обліку. Це піднімає престиж професії, полегшує розуміння практичних проблем, порушує нові питання, що висунуті життям, прищеплює любов до бухгалтерського обліку. Однак та низка змін (часто методично не обґрунтованих), що відбуваються в умовах інтеграційних процесів України негативно впливають як на методику ведення бухгалтерського обліку, на результати діяльності підприємств, так і на ставлення як до дисципліни, так і до престижу спеціальності «Бухгалтерський облік».

Приклади необґрунтованості змін бухгалтерського обліку в Україні:

1) у Плані рахунків бухгалтерського обліку номер рахунків замінено на «Код»;

2) замість окремих за номерами рахунків бухгалтерського обліку «Знос основних засобів» і «Амортизація» уведено один «Знос (амортизація)», протилежних за змістом;

3) відкрито рахунок 09 «Амортизаційні відрахування» у класі 0 «Позабалансові розрахунки» (що, амортизація не належить підприємству?);

4) рахунок 75 «Надзвичайні доходи» і рахунок 99 «Надзвичайні витрати» уже не існують у Плані рахунків бухгалтерського обліку (що, подібних явищ в Україні уже не існує?).

Роль бухгалтерського обліку у розвитку життя суспільства в умовах євроінтеграційних процесів в Україні є безцінною. Бухгалтерський облік вже давно не зводиться до примітивного обрахунку прибутку або витрат. На базі бухгалтерського обліку групуються такі науки, як економіка та управління. Бухгалтерський облік також пов'язаний з юриспруденцією, а в галузі господарського права ці дві науки не можуть існувати одна без одної.

Становлення і розвиток світової економіки засвідчує, що вона дедалі більшою мірою будується на засадах глобалізації, яка передбачає проникнення іноземного капіталу в національну економіку багатьох країн світу і створення транснаціональних корпорацій. Це неминує приводить до необхідності узагальнення інформації про результати діяльності окремих підприємств, про ефективність виробництва підприємствами певних видів продукції й можливостей вкладення капіталу в ці напрями діяльності з подальшим контролем за його функціонуванням. Це явище охоплює всі країни світу й потребує істотної перебудови інформаційних процесів, стабільності формування економічної інформації з урахуванням особливостей побудови бухгалтерського обліку в окремо взятій країні. Саме цим пояснюється початок процесу розробки міжнародних стандартів. З цією ж метою було створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В Україні у системі бухгалтерського обліку:

1. Змінено назву рахунку № 40 «Статутний капітал» на № 40 «Зареєстрований пайовий капітал», змінено № 40 «Статутний капітал» на № 401 «Статутний капітал».

2. На рахунку код 41 «Капітал у дооцінках» обліковують дооцінку (уцінку) необоротних активів і фінансових інструментів.

3. На відповідних субрахунках рахунку код 41 формують вхідні залишки та курсові різниці.

4. Відкориговано такі форми фінансової звітності: ф. № 4; ф. № 4-к; ф. № 1-м та ф. № 2-м; ф. № 1-мс та ф. № 2-мс; ф. № 5.

5. Удосконалено норми П(С)БО 1, 7, 11, 25, 27, 31.

Із 01.01.2018 року запрацює Закон України № 2164 «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. з метою осучаснення обліку та наближення його до європейського.

Список використаних джерел

1. Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях. Издание подготовил Ярослав Соколов. Издательство «Статистика», Москва. 1974, 160 с.
2. Линнакс Э.А. Финансовый учет акционерного общества США. Москва. «Финансы и статистика». Предприятие «Юнити», 1991.
3. Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях. Издание подготовил профессор Михаил Куттер. Москва. «Финансы и статистика», 2009, Краснодар ООО «Просвещение-Юг». 2009, 308 с.
4. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М., 1925. С.16.
5. Соколовские чтения. Взгляд из прошлого в будущее. Доклады Международной научной конференции, г. Санкт-Петербург. 10 – 11 февраля 2011, том 2. 476 с.
6. Постанова Кабінету Міністрів СРСР від 22 жовтня 1990 р. № 1072 із застосуванням знижуючого коефіцієнта на рівні 4 кварталу 1996 року.
7. Лист Міністерства фінансів УРСР і економіки УРСР № 04-5033/21-31/31 від 25.01.1991 р. «Про нарахування амортизації» за відповідними нормами, що були введені в дію 22 грудня 1990 р. з подальшими змінами; з 1 січня 1991 р. введені індекси зміни норм амортизаційних відрахувань; 6 червня 1994 р. Наказом Мінекономіки України № 48/59.
8. Кабінетом Міністрів України затверджено «Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)» від 6 вересня 1996 р. № 1075.
9. Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу) № 1075 від 6 вересня 1996 р..
10. Постановою Кабінету Міністрів України «Про зупинення дії Постанови Кабінету Міністрів України від 6 вересня 1996 р. № 1075» від 28 грудня 1996 р. зупинено Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу).
11. Указ Президента України «Про заходи щодо реформування інвестиційної політики в Україні» від 18 липня 1996 р. № 576.
12. Постанова Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1996 р. № 1568 «Про зупинення дії Постанови Кабінету Міністрів України від 6 вересня 1996 р. № 1075».
13. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням Міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 р. № 1706.
14. Павлюк І.М., професор, аудитор. Зміни в бухгалтерському обліку торговельних підприємств у зв'язку з введенням в дію Закону «Про ПДВ». Світ бухгалтерського обліку № 6 1998 р.
15. Постанова Кабінету Міністрів України «Програма реформування системи бухгалтерського обліку з використанням Міжнародних стандартів» від 28 жовтня 1998 р. № 1706.
16. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено

Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (у редакції Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591). Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.12.2011 р. №1557/20295.

17. Наказ Міністерства фінансів України від 08.02.2014 р. № 485 «Про зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186.

18. Система П(С)БО: уточнюючо-коригувальна плинність (коментар до Наказу Міністерства фінансів України від 08.02.2014 р. № 48) (І.Чалий). Все про бухгалтерський облік № 28 (2145) 26 березня 2014 р.

19. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164 – VIII.

1.2. Облік та право на західноукраїнських землях у XIII–XVIII століттях

Після роздроблення і занепаду Київської Русі на території українських земель виникло багато окремих князівств, які постійно зазнавали шкоди від монголо-татарських кочівників. Об'єднання кількох князівств у Галицько-Волинське королівство в XII столітті дозволило певною мірою зберегти культуру, в т.ч. і облікову культуру Київської Русі, утримати дух української державності.

Галицько-Волинське королівство, перебуваючи в залежності від Орди, зуміло налагодити своє господарство, торгівлю і грошовий обіг.

Щодо права, то за часів Київської Русі Галицько-Волинське королівство повністю відповідає вже розвинутому правовому суспільству. Професор М.Чубатий у своїй праці «Огляд історії Українського права» робить дуже цінне зауваження: в українському законі проявляється вище, ніж у німецькому, та й взагалі у європейських середньовічних законах культура «Берегового права»: в той час, як у Західній Європі майно розбитого корабля належало власнику берега, куди викинули його хвилі, за українським законом воно переходило під догляд держави, доки не з'явиться його законний власник [9, с.4–15].

Збереглися договори галицьких князів Андрія та Лева з Пруським орденом хрестоносців – так званий оборонно наступальний союз проти Литви, Польщі та татар. Ці договори цікаві тим, що в них, крім підписів князя, є підписи представників боярської ради.

Найбільш державотворчу політику проводив перший український король Данило Галицький, який оволодів Києвом і намагався об'єднати усі українські землі, щоб створити єдину державу. Проте він не зміг довго протистояти монголо-татарській орді, був змушений розібрати збудовані укріплення (у тому числі Львів) і обмежити державу західними територіями. Така політична ситуація не сприяла формуванню потужних торговельних центрів на українських землях і, відповідно, облікова справа була звужена до мінімальних потреб: ґрунтувалася на звичаєвому праві, тобто встановлювалась шляхом практики.

Основними розпорядчими документами тих часів були князівські та королівські грамоти, універсали, листи, якими надавалися або підтверджувалися певні права і привілеї. Відомо, що за часів короля Данила Галицького було розвинуте ділове листування з іншими князями, а також з папою римським [3, с.29]. Окрім того, з Галицько-Волинського літопису відомо, що його автор багато використовує розпорядчих документів короля Данила як аргументи, але, на превеликий жаль, тепер всі ці документи втрачено частково з причини пожежі у XV столітті, а частково спеціально знищені [3,с.29]. Здебільшого акти і грамоти цих часів писалися давньоукраїнською мовою, а листування латинською.

У перших століттях існування Литовсько-Руського князівства в ньому панувало старе «руське» – українське право. З Литовсько-Руської доби

дійшли пам'ятки законотворчої діяльності державних органів влади. Всі вони за змістом поділяються на :

- 1) міждержавні та міжнародні договори;
- 2) привілейні грамоти;
- 3) земські устави;
- 4) кодекси законів;
- 5) суд.

1. З міждержавних і міжнародних договорів відомі договори з Пруським і Лівонським орденами, з республіками Новгородською і Псковською та з Московським князівством, Польщею.

2. Привілейні грамоти видавались з кінця XIV до середини XV стст. Вони були різноманітні за змістом, а за браком писаних законів заміняли їх і були деякий час джерелом законодавства. Вони поділялись на такі три групи: а) дарчі грамоти, б) привілеї в стислому значенні слова, в) грамоти охоронного характеру, зокрема:

а) *дарчі грамоти* за своєю суттю не належали до привілеїв, тому що не звільнялись від загального зобов'язуючого права. Серед них найбільше значення мали ті, що дарували нерухоме майно, землі або десятину церквам. Деякі підтверджували акти продажу, заповіту;

б) *привілеї* являли собою таку форму грамот, якими князь надавав різні полегшення окремим особам, містам, імунітети, якими державна влада звільняла від державного суду, податків, адміністрації. Характерна така грамота Онуфрійському монастиреві 1448 р. Одним із видів привілеїв було делегування прав князем на право суду, збирання податків тощо. Наприклад, грамота князеві Жеславському, якою Великий князь надавав йому міста Мстислав та Мглин з дворами, челяддю, селянами, боярами, майном і т. п., не залишаючи собі ніяких зверхніх прав. Подібні грамоти надавались містам після стихійних лих. Так, у 1508 р. Великий князь звільнив Волинь від такого податку, як поволовщина. Окремо серед привілеїв стоять грамоти загального характеру, які показують, як з часткових привілеїв виростають загальні станові привілеї. Вони поділяються на грамоти шляхті, містам та євреям. З шляхетських привілеїв найважливішим для того часу був привілей 1437 р., який фактично не обмежував ні в чому шляхту: звільняв маєтки від податків, забороняв селянам переходити з шляхетських маєтків і встановив домініальні суди над селянами. Доповненням до нього був привілей 1492 р., який зобов'язував Великого князя не вести зовнішньої політики без відома великокняжої Ради, не видавати без неї законів, не роздавати урядів та земель.

Так, зверхні права держави перенесено на колегію панів, а Великий князь стає виконавцем Ради, тобто його влада обмежується.

Грамоти, що поділили міста Магдебурзьким правом, звільняли їх від підлеглості загальнодержавним законом. Міста мали самі встановлювати закони на основі Магдебурзького права. Вони звільнялися від суду та адміністрації державних урядовців, діставали право володіти землею в межах

території міста, міщанство мало цілу низку полегшень, особливо в плані податків;

в) *Грамоти охоронного характеру* видавались на прохання людей про збереження старих прав. Внаслідок скарг на це порушення, Великий князь іноді видавав "охоронну" грамоту, якою заборонялось ламати звичайне місцеве право.

3. *Земські устави*. Найбільше значення мали земські устави, які були основними законами для земель, конституційною хартією. Вони берегли старовину і стосувалися не окремих земель, а в цілому всієї держави. Земські устави – це законодавчі акти для всього народу з метою з'ясувати його ставлення до держави і до місцевих органів. До нас дійшло 13 таких уставів. І найстаріший – Ягайла 1430 р. Згідно з цим уставом, надаються давні права Луцкій землі для всіх мешканців, незважаючи на їх віросповідання.

4. *Збірники законів*. З'явилися вони внаслідок потреби уніфікації діючих законів для вживання їх в судах; це були Судебник Великого князя Казіміра 1468 р. та Литовський Статут у його трьох редакціях: 1529, 1568 та 1589 рр.

Судебник Великого князя Казіміра поєднував у собі суміш старих українських законів, взятих з "Руської Правди", та нових, розроблених урядовцями - правниками великокнязівської канцелярії. На відміну від "Руської Правди", він передбачав смертну кару.

Литовським статутом, його останньою редакцією завершено процес уніфікації сепаратних правових систем давніх руських земель та Литовського князівства. За своїми правовими якостями Литовський статут був вищий від багатьох сучасних йому західноєвропейських кодексів, в Україні він мав правне значення до 30-х років XIX ст. – на Полтавщині та Чернігівщині.

5. *Суд*. До кінця XIV ст. суд Великого князівства Литовсько-Руського був подібний до суду княжої доби. Вся повнота судової влади належала тільки князеві. Поруч існував церковний суд. Міські та сільські громади мали власний суд. Крім цих судів, був ще суд Великого князя над удільними князями.

В кінці XIV– на початку XV стст. існували такі суди:

- Великокняжий суд – суд з необмеженою компетенцією, який міг судити всі справи. Поруч з ним існував суд Панів-Ради, але він був відмінений II Литовським статутом. Обласні суди належать намісникам, пізніше старостам та воєводам. Вони теж судили всі справи одноособово. Нижче стояли суди державця-намісника, але шляхта не була підсудна цим судам. Для судів державців-намісників вищою інстанцією був суд воєводи, а від суду воєводи можна було апелювати до суду сойму землі та Великого князя.

- Домінальні суди були створені привілеєм 1457 р., а Судебник 1468 р. вже нормував їх компетенцію. Ці суди носили одноособовий характер суду пана - шляхтича над селянами.

- Громадські суди селян та міщан мали назву "копних" судів, бо люди сходились на них "копою", гуртом. Копні суди найстаріші та проіснували довший час.

Згодом державні суди були реформовані, а в XVI ст. Великий князь під натиском шляхти засновує земські та замкові суди.

Земські або виборні шляхетські суди були заведені в усіх повітах. Обирала їх шляхта, а затверджував Великий князь. Земські суди засідали тричі на рік по два тижні. Судили вони шляхту в усіх справах, крім значних кримінальних. Апеляцію на рішення цього суду можна було подавати до суду Великого князя.

Замкові або градські суди були одноосібні. Судив переважно намісник, староста або воєвода. Суддя лише контролював процедуру ведення суду. Суд цей застосовувався до всіх верств населення, в основному, з карних питань. Апеляцію можна було подавати до суду Великого князя.

Таким чином, земські суди були переважно цивільними, а замкові карними. Замковий суд також виконував нотаріальні функції. Поряд з цими судами також діяв Підкоморний суд. Це був спеціальний суд у справах земельних меж. Він був одноособовий, судив підкоморний, призначений Великим князем для кожного повіту.

У XIV – XV століттях розвиток торгівлі був уже дуже високим, а це вимагало і чіткої грошової системи обліку.

У Львові в другій половині XIV ст. почали випускати свої гроші з гербом Галицького князівства. Внаслідок роздрібненості України українські гроші набувають другорядного значення, на перше місце виходять європейські монети. Провідне місце посідає празький гріш. На рівні держави почав вестись облік наявної грошової маси.

Важливими центрами торгівлі були Київ, Львів, Кам'янець-Подільський, Луцьк. Утворюються купецькі курії, де була запроваджена оригінальна система обліку касових операцій. Касова книга складалася з двох половин: у першій половині записувався прихід, а в другій – видатки. Запис приходу містив такі реквізити: дата, сума прописом і цифрами, від кого надійшли гроші, підстава платежу. У видатковій половині відображалися такі реквізити: дата, посилання на розпорядчий документ, одержувач грошей, сума прописом і цифрами цільове призначення видатку, спосіб оплати. У верхній частині касової книги на кожній сторінці зазначався рік.

Прихідні та видаткові касові книги велися у двох примірниках: один знаходився у купця, або касира, другий – в особи, яка вела облік. Між записами не дозволялося залишати вільне місце. Особа, яка вела облік грошей в касовій книзі, складала присягу. Для будь-якого виправлення запису необхідно було мати спеціальну постанову. Щодо сум, то різниця записувалася у видатки, або прихід, неправильний запис не закреслювали, а підкреслювали і зверху писали правильний. Виправлення в цих книгах виконував тільки один спеціальний нотаріус. Ще до виходу перших книг з бухгалтерського обліку в Україні вже зустрічаємося зі способами виправлення помилок, які на сьогодні залишилися майже тими ж, тільки два

перших відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Очевидно, що ця методика обліку внаслідок значної зовнішньої торгівлі прийшла з країн Західної Європи, особливо Італії та Франції через Німецькі князівства в Польщу та Литву. На той час Україна повністю відійшла до польсько-литовської держави після унії Польщі з Литвою. Досить поширеною в обігу стає польська гривна, яка дорівнювала 48 грошам. З поширенням у XV столітті продажу товарів на виплату виникла необхідність у відкритті банків. У торговельних містах України відкриваються торговельно-банківські доми. Існуюча форма кредиту була у вигляді застави (іпотечний кредит). Це, в свою чергу, викликало необхідність появи векселя. Вексельний обіг вимагав відповідно і вексельного обліку.

З боку польського короля торговельні міста, зокрема Львів, мали значні пільги. Так, в кінці XIV століття Львів одержав "складське" право, яке зобов'язувало всіх купців, які проїжджали Львовом, протягом двох тижнів торгувати своїми товарами, за винятком солі. У 1460 р. король Казимир надав львівським купцям пільги в сплаті мита на території Польського королівства, а Львову – виняткове право оптової торгівлі та дорожнього примусу. У той же час міське населення платило податок із всього майна: як рухомого, так і нерухомого в розмірі 4% від його вартості. Оподатковувалися копальні, млини, корчми. Виникає в середині XV століття непрямий податок-акциз. Ним оподатковувалися тільки алкогольні напої. Хоч міщани й українська шляхта мали значне полегшення в податках, основним тягарем вони лягали на селян. Селяни платили десятину церкві, оподатковувалися також ті селяни, які розводили овець. Селяни виконували різноманітні примусові роботи, особливо важким податком-повинністю була "стація" – утримання війська під час постою.

Отже, складна податкова система, торгівля, банки, ремесла – все це вимагало розвитку і вдосконалення облікової системи, яка була повністю зорієнтована на Західну Європу.

Аналізуючи архівні джерела, вимальовується картина, що першочергово обліковий процес охоплює міське і замкове майно. З XV ст. зустрічаються дані про інвентаризацію майна. Таким прикладом є «Люстраційний опис Високого і Низького замків міста Львова» у 1495р. [3]. З цього опису видно, чого, де, скільки знаходилося. Проте в описі йдеться тільки про майно, що знаходиться в замках, без порівняння із записами в книгах. Тобто використання прийому інвентаризації було ще не поєднано у єдину систему обліку. Проведене дослідження показує, що з пізніших (XIV–XV стст.) архівних матеріалів найбільше зустрічається протекційних універсалів на право безмитного проїзду купців. Важливою ознакою цих документів є їх підтвердження печаткою, про що говориться у самому акті. Водночас ведуться книги в замках, містах, монастирях. У книгах, насамперед, відображають переміщення купців з товарами через митниці з метою достовірного визначення сум податків, оскільки періодично митники звітували про прибутки і збитки від діяльності митниць. Дані звітів

записувалися у метричних книгах як окремі рахунки за кожним митником, де відображалися суми надходжень. Як підтвердження про справляння мита в XV столітті вже використовували квитанції, як виправдні документи [5, с.30]. Мова документів та ведення записів у книгах, як правило, давньоукраїнська і латинська. Законодавчого урегулювання ведення книг і документів не було, за винятком грамот про встановлення величини податків та митних зборів.

Важливу роль у розвитку регламентації облікового процесу в українських містах відіграло Магдебурзьке право. Одним з найбільш розвинених торговельних центрів був Львів. Після приєднання Руської землі до польських територій Львів отримує Магдебурзьке право (1356 р.), згідно з грамотою про яке: "... наділити і визначити вищезгадане місто Львів спеціальною ласкою, визначаємо йому для його покращення 70 франконських ланів (франконський лан – німецька одиниця виміру земельних угідь, дорівнює 25 га) у лісах і виноградниках, луках і пасовиськах, відповідно до чого зможуть їх відміряти. Хочемо, щоб з них шістдесят ланів підлягали оплаті чиншу (чинш – орендна плата) на день святого Мартина (4 липня), і щоб з кожного лану платився чинш – 24 руських грошів. Після того, як будуть викорчовувати решта 10 ланів по сусідству з вищезгаданим містом у місцевості Білогорщі, їх визначаємо на пасовища без будь-якої грошової оплати. А для більшого покращення вище згадуваного міста з нашої спеціальної ласки та прихильності показуємо, щоб жоден з землян, духовних, міських або будь-яких інших осіб не розташовував і не будував корчем в межі однієї милі від міста" [5, с.31]. Як видно з наведеного фрагменту грамоти польського короля Казіміра III «Про надання Львову Магдебурзького права», місто отримує також додаткові джерела прибутків з фіксованим податком власне у руських грошах, які тут карбувались. Від цього часу місто стає взірцем самоуправління, де всі питання господарського життя вирішуються самостійно. Так, серед міських закладів Львова, видне місце займала Комісія міського господарства, в компетенцію якої входило управління доходами і видатками міста. Спочатку цими питаннями займалась Рада в цілому, а пізніше (з XVI ст.) комісія з двох, а потім трьох райців. Зокрема, усі міські доходи поступали у дві каси: королівську та міську (з 1663 р. було організовано ще й касу водопровідну). Королівська каса збирала доходи, призначені для військових потреб міста. На дані цілі йшли поступлення від міських маєтків Кульпаркова і Брюхович, від каменоломень, чотирьох млинів в Галицькому і Краківському передмістях, Пелчинського цегельного заводу, бані, перукарні та ін. У міську касу поступали доходи на утримання священиків, костельних слуг, безпритульних дітей тощо. З цією метою використовувались доходи від міських маєтків Білогорща, Клепарів, Замарстинів і Голоско (тепер це мікрорайони м. Львова). Збори за проїзд через мости і оплата за користування водопроводом йшли на ремонт водопроводів та доріг. Відповідно кожна каса вела книги, де відображалися доходи і витрати на ті чи інші цілі.

В актових книгах магістрату з XIV століття зустрічаються найстаріші записи про майнові угоди: "... на суді Генріх Пейт з Кракова заявив претензії

до всього рухомого і нерухомого майна кравця Гоблона на суму 12 гривен без 1 фертонна і виграв справу. Того ж дня і на цьому ж суді Аслан і Абрам відреклися від свого будинку на користь Анни, дочки Довгого Якова з власної волі на основі законного продажу..." [5, с.32].

Як видно з наведених цитат найстарішої міської книги, відтоді вже акти купівлі-продажу фіксувалися практично дослівно в актових книгах.

Магдебурзьке право сприяло розвитку міських цехів, які стають суб'єктами господарської діяльності, що змушує їх вести облік витрат і доходів, а діяльність їх регламентується статутом [5, с.32]. Одним із найстаріших статутів, який датовано 19.03.1470 роком, є "Статут кушнірського цеху", затверджений магістратом м. Львова. Згаданий статут складається з 13 основних статей і законів, зміст яких відображає і регламентує правові засади діяльності цеху кушнірів, а саме:

перше – якщо якийсь майстер хоче стати членом цеху і досягне цього, повинен покласти одну руську чверть фунта і два бесмери (бесмер – міра ваги, що дорівнювала 12 фунтам (4 кг 800 г)) воску та влаштувати майстрам прийняття, поклавши навколо напоїв дванадцять польських грошів;

друге – якщо за всіма майстрами посилають, щоб вони зібралися разом, і котрийсь з них не прийде на це запрошення, він повинен заплатити за кару два польські гроші;

третє – якщо хтось розкриє таємницю того, що діялося на ринковій нараді, і про це довідаються, повинен дати за кару два бесмери воску;

четверте – якщо якийсь майстер перейме від іншого челядь, повинен дати один камінь (камінь – міра ваги, що дорівнювала приблизно 13 кг) воску;

п'яте – якщо якийсь майстер змушений буде переробити виготовлений виріб і на нього прийде скарга, судити його повинен цех;

шосте – якщо челядник служить своєму панові чверть року, той повинен купити йому одне вбрання; якщо служить півроку майстер повинен купити два вбрання; якщо служить три четверті року – три вбрання; якщо ж він служить рік – повинен купити йому чотири вбрання. Якщо ж за це майстер звелить своїй челяді відробити, що буде зроблено, то майстер повинен дати в цех півкаменя воску;

сьоме – якщо підмайстер зі своєї власної волі не працює в понеділок, то повинен не працювати весь тиждень; якщо ж майстер звелить йому працювати на цьому тижні, то майстер повинен дати цехові два бесмери воску. Якщо майстер не працює один робочий день або півдня серед тижня, то за це слід вирахувати з його тижневого заробітку;

восьме – якщо хтось принесе до майстра поганий товар, щоб той його дубив і протравлював, він не повинен за це братися, а мусить повідомити майстрів, хто ж замовчить і не повідомить про таке, повинен дати цехові два бесмери воску;

дев'яте – якщо майстрів посилають супроводити тіло померлого і якщо хтось із них не з'явиться й не піде в дім цього самого покійного майстра, де знаходиться тіло, той повинен дати цехові півбесмери воску;

десяте – якщо якомусь майстрові дається щось переробити, щоб там не було, він повинен переробляти це і робити у себе дома у своїй майстерні, а не деінде. А хто цього не дотримується, той повинен дати цехові один бесмер воску;

одинадцять – якщо хтось на ранковій нараді вів злочинну мову й уживав лайливих слів, він повинен дати цехові п'ять кілограмів воску;

дванадцять – якщо якийсь майстер звинувачується перед цехом в заборгованості, признає її і обіцяє перед цехом її сплатити, але не сплатить її негайно чи в призначений день, він мусить припинити роботу до того часу, поки не сплатить боргу;

тринадцять – якщо нами, райцями, видається наказ зібратися цеховим та іншим майстрам і якщо якийсь не прийде, той повинен дати цехові один бесмер воску... [5, с.34].

Як видно із наведених статей цеху, в основному ними регулюються внутрішні трудові відносини між майстрами, підмайстрами і челяддю. Причому, слід зазначити, що головну увагу займають питання фахового спрямування, дисципліни і високої якості роботи. Так, вступ до цеху платний (при відповідності фахового рівня), порушення дисципліни передбачає штрафи, стандартизовано ставлення до браку і спосіб його виправлення, який застосовується нині. Водночас, у статуті не обумовлюється обов'язковість ведення книг і обліку. Хоча відомо, що кожного року цехи звітували перед радою міста про свої доходи і витрати, що здійснювалося на основі цехових книг, які не були забезпечені постійними писарями і велися надзвичайно неохайно [5, с.34]. Лише поодинокі цехи, які були багатшими і стояли на вищому рівні розвитку (цех купців), відповідно мали краще складені статuti і краще книговодство. Безперестанні пожежі постійно знищували надбаня цехів разом з їх книгами і реєстрами [5].

Яскравим прикладом методики обліку в торгівлі є віднайдена в міському архіві м. Львова І. Крип'якевичем Рахункова книжка львівської фірми Шольца і Боїма (манускрипт ША, 347), яку майбутній відомий вчений використав при підготовці до семінарського заняття за вказівкою свого вчителя Михайла Грушевського [5].

Повний заголовок цієї книжки виконано польською мовою, що у перекладі звучатиме "Реєстр купівлі та продажу сукна магазину Мельча Шольца Вольфовича і пана Павла Боїма розпочата 14 серпня 1600 р.". Загальним обсягом, що зберігся, книжка становить 131 картку (бракує закінчення і деяких карток всередині). За змістом вона має таку структуру (табл. 1.1).

Як видно із структурної побудови книги, уклад рахунків подавався у розрізі двох нерівних за періодами частинах. Тобто, був "літній рахунок" (від початку березня до кінця липня) і "пісний рахунок" (початок серпня – до

кінця лютого наступного року). У рахунках з кожного півріччя визначалася кількість і вартість сукна, що залишилося з попереднього періоду. Далі йде купівля сукна, а потім його реалізація з виділенням окремо в магазині у Львові і окремо по ярмарках.

Таблиця 1.1

Структура рахункової книжки львівської фірми Шольца і Боїма*

Зміст записів	Сторінки
1	2
Каліграфічний заголовок книги	1
Латинські та польські сентенції про життя купців	3 і 5
Купівля сукна від 14 серпня 1600 до 9 лютого 1601р.	7 – 12
Продаж сукна на ярмарках	19 – 32
Продаж в магазині від 1.11.1600 р. до кінця лютого 1601	63
Виплачені до цих рахунків борги	65 – 67
Список сукна, що залишалося після 1.03.1601	67 – 72
Купівля сукна між 20.02 і 28.05. 1601р.	73 – 90
Продаж на ярмарках	91 – 114
Продаж в магазині у лютому 1602 р.	117 - 119
Список сукна, що залишалося 1.03.1602р.	119 - 121
Продаж в магазині від березня до липня 1602	123 - 143
Продаж в магазині від березня липня 1602	144
Виплачені до цих рахунків борги	145 - 158
Продаж по ярмарках	161 - 162
Список сукна, що залишилося 30.07.1602р.	162 - 165
Купівля від серпня 1602р. до лютого 1603р.	166 - 168
Продаж в Сатанові від 1.08.1602 до 1.01.1603	169 - 183
Продаж в магазині від 1.03.1603	184
Список сукна, що залишилося 4.02.1603р.	184 - 185
Купівля від квітня до липня 1603р.	187 - 195
Продаж в магазині від березня до половини серпня 1603р.	206 - 208
Продаж на ярмарках	206 - 208
Продаж в магазині від березня до половини серпня 1603р.	209
Залишки сукна за літніми рахунками, 25.08.1603р.	210 - 213
Купівля від серпня 1603р. до початку березня 1604р.	215 - 239
Продаж в магазині від 1.09.1603 до кінця лютого 1604р.	240
Виплачені борги 17.03.1604р.	214 - 244
Залишки сукна за рахунком пісним 10.03.1604р.	245 - 247
Купівля від березня до травня 1604р.	249 - 253
Продаж в магазині від 4.03. до 25.05.1604р.	254
Продаж в Снятиві 8.04.1604р.	255 - 264

*Складено на основі джерела [5].

Використовувались натуральні вимірники (штуки, півштуки, постави), які перераховувались на "лікті" у сукупності з вартісними вимірниками - злотими і грошами (1 зл. = 30 гр.) [5].

Праця, виконана Іваном Крип'якевичем на початку ХХ століття цінна тим, по-перше, що ним було розкрито зміст рахункової книжки торговельної спілки початку ХУІІ ст., і, по-друге, він один із перших, використовуючи бухгалтерський облік як джерело інформації, провів аналіз діяльності торговельної спілки початку 1600-х років. Інша магазинна книжка М.Гайдера (1617–34 рр. і 1646 р.), була віднайдена Іваном Крип'якевичем також в міському архіві у Львові (рукопис ША. 348) за такою назвою: "Ці книжки, названі SCHULOBUCH в білій шкірі, оправленій для Матвія Гайдера, на яких будуть записані боржники і кредитори щодня для поточних справ торгівлі у Львові, і нехай Пан Бог дасть добрий початок, кращі засоби і успішне завершення на його славу і для очищення тіла й душі, щоб завжди щасливо йшли справи з його безконечної доброзичливості, доброти і милосердя від усяких труднощів і нещасть, щоби захистив до кращих часів і у славу найсвітлішої Трійці на віки віків. Амінь". Як видно із назви, власник та його сучасники надавали великого значення початку діла, оскільки це звучить як спеціальна молитва до Бога, щоб забезпечити собі через цю книжку і з її допомогою успіх в торговельній діяльності.

Книжка, що нараховувала 149 карток, складається лише з рахунків купівлі, хоча у назві, крім кредиторів, є також боржники, тобто швидше всього книжка неповна і були ще рахунки з продажу. Рукопис ділиться на дві частини: перша – 80 карток, друга – решту. Так, у першій частині кожні дві сторінки відведено для одного продавця: на першій під заголовком "Ім'я ... має дати"; а на другій сторінці "Ім'я ... йому належиться" (пер. з польської). Відповідно, у лівій частині розгорнутої книги записано, скільки і котрого дня даному продавцю заплачено, а в правій частині – скільки ще належить цьому продавцеві виплатити. Так відображалась інформація тільки про тих купців, які давали товар в кредит, тобто під реалізацію. Під такими самими заголовками записувались всі купівлі підряд в одну колонку, щоб зручніше було визначити підсумок. Але розрахунок здійснювався не щорічно у визначений час, а лише картка за карткою, тобто в кінці листка відображалася загальна сума купівлі товару протягом того часу, з якого велися рахунки. Більш важливе значення мала друга частина книги, оскільки там подавалася інформація як про всі випадки купівлі, так і про кількість, ціну, вид сукна, а також ім'я продавця. Водночас, тут важче орієнтуватися, тому що кожен факт купівлі відображався один раз при здійсненні операції, і вдруге – при виплаті боргу. Обидві частини в сукупності дозволяють відслідкувати і проконтролювати кожен факт купівлі. Проте, магазинна книжка М. Гайдера не може бути таким цінним фактом облікового процесу в торгівлі Львова ХVІІ століття, як книжка Шольца і Боїма, через свою нецілісність (відсутні картки з продажу), а також бракує інформації про натуральні вимірники сукна – лікті, що не дозволяє у повній мірі розглядати дану книжку як типову. Цікавим є факт, що Мартин Гайдер, торгуючи в основному сукном, не пропускає спроби пошуку зиску торгівлею іншими товарами (волами, воском, попелом). На одних операціях йому вдається

заробити, а від інших несе збитки. Однак всі ці операції теж відображали в одній магазинній книзі. На відміну від попередньої, дана книжка охоплює торгівлю різними товарами і є менш систематизованою. Причини, що зумовили навести Рахункову книжку Гайдера в якості прикладу, полягають у тому, що, по-перше, книга відображає події докладно з 1617 до 1634 рр. і частково за 1646 рік; по-друге, це джерело свідчить про відсутність суворої регламентації таких документів; по-третє, про майновий стан Матвія Гайдера маємо дані не тільки з рахункової книжки, але ще й дані інвентаризації майна, що дає нам більш цілісну картину цього суб'єкта підприємницької діяльності. Оскільки М. Гайдер помер 16 березня 1655 р. без спадкоємців, міські райці (він теж був членом ради м. Львова) провели інвентаризацію його майна, в результаті якої виявлено готівкою – 8.442 золотих; дорогоцінностей вартістю 5600 зол.; одяг, білизна – 1760 зол.; зброя – 600 зол.; вина – 1080 зол.; меду – 1230 зол. М. Гайдер мав в ринку половину кам'яниці (Фронівенківська, друга половина належала його колишньому напарникові по торгівлі А. Убальдіні) від котрої приходив чинш у 2164 зол. Мав ще садибу з будинком на Псім Ринку, яку потім Москва з козаками в 1655р. і спустошили. Володів також окремою ділянкою на вищевказаній площі, за яку отримано 500 зол. Крім цього, тримав пасіку з земельними ділянками за Св. Софією. Там Гайдер вів сільське господарство, мав чотири пари коней, 30 одиниць курей і гусей; 50 кіп жита; 40 кіп гречки. Мав борги перед хлопами із Зубри і Сихова. Місто було винне М. Гайдерові 12.870 зол.; 1648 р. дав він на відкуп Хмельницькому 3253 зол.; 1655 р. – 4170 зол. (останню суму було зараховано в міські борги) [5,с.38].

Доволі широкий спектр інформації з рахункової книжки та даних інвентаризації дозволяє з'ясувати не тільки методика облікового процесу першої половини XVI століття у високорозвиненому торговельному центрі на українських землях, але і багато деталей з економічних відносин тих часів. Адже як Боїм, Шольц, так і Гайдер були представниками шляхти, одним із напрямів діяльності яких була торгівля. Вони не належали до цеху крамарів, а стояли значно вище і відповідно вели бухгалтерський облік на свій розсуд (не стандартизований за структурою), але із застосуванням різних прийомів облікового процесу.

Аналізуючи опрацьовані джерела і архівні дані [5], є підстави стверджувати, що за період Польсько–Литовської доби, до XVIII століття обліковий процес на рівні маєтків, цехів та окремих купців здійснювався у залежності від потреб господарства, здійснюваних операцій на основі досвіду і вміння самих книговодців із використанням практично усіх відомих з часів Луки Пачолі методів і не регламентувався державою за винятком діловодства в урядових установах. Так, в результаті виділення земського і городського судів на західноукраїнських територіях у XV столітті, до їх компетенції відносять ведення усіх справ, що було об'єктивною потребою тогочасного судового устрою. Земські суди, на відміну від городських, були у кожному повіті (Львівському, Жидачівському, Терехівському, Коломийському

та ін.), в склад такого суду входив суддя, підсуддя, один чиновник і писар. В компетенцію земських судів входили майнові суперечки, справи про спадщину, грошові справи та ін. Канцелярії цих судів користувались правом «вічності», яке означало, що вписаний канцелярією в актові книги земського суду документ набуває юридичної сили. Гродські суди здебільшого розглядали кримінальні справи і право«вічності» на них не поширювалось. Але оскільки вони часто засідали (майже круглий рік), а земські тільки кілька разів на рік, то згодом гродські суди починають розглядати такі справи, як, наприклад, порушення правил запису в актові книги та інші громадянські справи, а від XVI ст. отримують таке ж право «вічності» як і земські суди. Згідно з Литовським статутом у 1529 р. були введені актові книги. Хід справ у судах відображався у протоколах, дані яких потім записувалися в актові книги суду. Поряд з рішеннями судів в актові книги записувалися різні приватні акти – скарги, заяви, заповіти, акти купівлі-продажу та ін. Оскільки безсистемність в записах ускладнювала видачу різних довідок з книг, тоді було здійснено групування актів. Так, до першої групи віднесли декрети суду; до другої групи увійшли акти «приватної волі». За характером ці акти були надзвичайно різноманітні – заповіти, договори (закладні, межеві, відступні тощо). Для пам'яті в актових книгах почали записувати різні урядові акти: королівські грамоти, привілеї, статути, постанови сеймів, сеймові конституції, статути про податки і мита, інвентаризації, розпорядження короля і воєводи, універсали гетьманів. До третьої групи актів віднесли протести і маніфести. Четверту групу записів становили звіти про завершення судових дій, свідоцтва возного про вручення позову, які були підставою для здійснення процесу. Причому дослівно вписувалися заповіти, контракти та інші майнові документи за бажанням подавача [5, с.40].

У XVI ст. в канцеляріях було впроваджено подвійне діловодство суду. На початку зміст справи коротко заносився в протокол, а потім цей запис оформлявся у вигляді документа із дотриманням встановленої форми і записувався до індукти (індукти – назва документів, де записувалися усі факти судових справ) писарями, яких називали індуцентами.

А якщо сторона приносила в суд готовий запис, тоді з нього знімалась копія і підкладалась у фасцикулу (фасцикула – в'язка документів), після чого цей запис заносився в індукту. З другої половини XVII ст. все рідше записували копії в індукти, а писарі, що цим займалися в більшій мірі, займаються корекцією записів у судових книгах. Юридичну силу мали тільки протоколи, які велись старшим канцеляристом у присутності сторони, яка часто теж підписувала їх. Протоколи велись у шестилистових пронумерованих зошитах. Між записами не повинно було бути незаповненого місця, за винятком випадків, коли сторона не могла відразу подати необхідний акт або відомості, тоді їй надавалось не більше, ніж три дні. Після чого на вільному місці здійснювався запис так, щоб там більше нічого не можна було написати. Водночас, для швидкого знаходження акту, вказувалось місце в протоколі, де він зберігається. Акти, призначені для переписування, не редагувалися, а свідоцтво подане у письмовому вигляді

або записане під диктовку, можна було змінювати стилістично. Копії переписаних актів складались в пачки – фасцикули (*corpium inductarum*), на відміну від фасцикул (*corpium non inducetarum*), тобто пачки не переписаних актів. Подвійна система ведення актів проіснувала до розподілу Польщі, тобто до останньої чверті XVIII століття.

При веденні книг до 1435 р. в Галичині використовувалась давньоукраїнська мова, а також латинська, яка переважала. І лише від 1543 р. книги почали вести польською мовою. Хоча писарі, часто беручи свідчення, їх відображаючи, використовували місцеву мову з латинськими і польськими літерами.

Наведені приклади із діловодства і ведення книг дозволяють стверджувати, що, починаючи з XVI століття, відбувається регламентація практики ведення книг на рівні судових органів, які особливо вимагали однозначного трактування певних дій. Стандартизація поширюється на визначення документів, що мають юридичну силу, використовуються облікові реєстри, набирають чіткості правила і послідовність записів. Отже, обліковий процес у судочинстві значно випереджає облік, який ведуть суб'єкти господарювання з точки зору регламентації та стандартизації, що, у свою чергу, створювало передумови поступового формування з аморфного, мало регламентованого обліку певної стандартизованої облікової системи.

У 1772 р. внаслідок розподілу Польщі, західноукраїнські землі входять у склад Австрії. Саме від цього моменту розпочинається період більш прогресивного розвитку як економіки краю, так і бухгалтерського обліку у його українській версії. Слід відзначити, що на момент входження Галичини, австрійська держава була однією із наймогутніших європейських країн того часу. Саме у другій половині XVIII століття, спочатку Марія Терезія, а потім її син Йосиф II, проводили реформи, що були спрямовані на укріплення державної влади і зменшення впливу церкви. Так було усунуто з під впливу єзуїтів Віденський університет, призначено нових професорів, які отримували платню з державної скарбниці. Водночас засновувались нові вищі навчальні заклади для шляхти, а в 1760 р. повсталася перша надворна наукова комісія (*Studienhof commission*), що очолила навчальний процес у державі. У цей період була створена Австрійська державна рада (*Osttrichischek Staatsrath*), яка складалася із шести членів-державних міністрів з канцлером на чолі. Ця структура у модифікованій формі стала головною посередньою ланкою державної влади як у зовнішніх, так і внутрішніх правах, включно до 1848 р. Удосконаленню підлягала також законодавча база. Введено прогресивні зміни в судочинстві, закладено гіпотечні й ґрунтові книги, списано селянські повинності. Від 1771 р. для розгляду селянських питань створюється окрема комісія, а в 1775 р. вийшов патент Марії Терезії (*Robotpatent*), яким визначено точне число днів панщини (найбільше тритижнева) і годин праці (взимку – 8, влітку – 12) [5, с.40]. Разом з тим увільнено від панщини хворих і старців. Отже, на момент входження частини українських земель у Габсбурзьку монархію, відносини панщини підлягали державному нагляду, а піддані не могли бути покарані в'язницею

без дозволу окружного старости. Новостворену провінцію "Галичина і Лодомерія" було реформовано на взірець австрійських земель. На чолі краєвої управи стояв губернатор і першим з них став Іван Антон граф Перген. Йому підлягали циркулярні старости, які виконували адміністративну роботу і водночас були в другій ланці апеляційної влади між домініями і підвладними їм селянами [5]. Саме, судочинство патримоніальне і міське, як на початку городське і земське залишено без змін. А після 1784 р. місце земського судочинства зайняв шляхетський трибунал у Львові. Ще раніше, тобто від 1777 р. був окремий торговельний і вексельний суд. Важливим нововведенням в Галичині й Буковині було відкриття листовної пошти на 72 станціях, яка належала до монополії держави. Окрім того, було видано велике число адміністративних, санітарних і порядкових приписів, які були необхідні для відродження краю після війн та розрухи, що передувало розподілу Польщі. Були створені умови для розвитку в Галичині промислу і торгівлі; торговці й ремісники з австрійських земель прибували на новоприєднані землі з метою піднесення краю. Укладена торговельна угода з поляками у 1775 р. мала забезпечити збір угорського вина, що транзитом йшло через Галичину для оживлення львівських торгів. У 1779 р. м. Броди стали вільним торговельним містом, щоб можна було вести гуртову торгівлю зі Сходом. Удосконалюється також цеховий уклад в Галичині. Результатом реформування освітніх закладів на основі єзуїтської колегії у Львові стало їх об'єднання в університет у 1784 р.

В провінціях Австрії для виконання всіляких грошових операцій, які надходили до скарбниці або утримувались з неї, існували фінансові та рахункові управління. Їх діяльністю керувала Надвірна рахункова палата. З прийняттям декрету від 27 листопада 1793 р. Надвірна рахункова палата разом з провінційними фінансовими і рахунковими управліннями була ліквідована і замість неї створена Державна бухгалтерія як контрольний орган на рівні держави, а також відповідні установи у провінціях. Так виникла Галицька провінційна державна бухгалтерія, яка проіснувала до 1866 р. [5, с.44]. Після чого ця структура була реформована у фінансовий департамент намісництва.

Для ведення обліку нерухомості і подальшого визначення сум податків 24.03.1780 р. була створена австрійським урядом Королівська табуля (табуля – опис, список усіх земельних посіlostей) при австрійському трибуналі. Ця інстанція займалась усіма питаннями, пов'язаними з обліком нерухомості та зміною її власників (угоди купівлі-продажу, заповіти і т.п.) [5. 44]. Після судової реформи 1784 р., коли королівський трибунал було ліквідовано, а на їх місці створено шляхетські суди, Краєва табуля була підпорядкована Львівському шляхетському суду і виконувала ті ж функції, що і загальнодержавна аналогічна структура. Внаслідок проведеної реформи до Львова було привезено з цілого краю кілька тисяч актових книг старопольських судів і приєднано їх до табулі як окремий відділ, на основі якого виник пізніше архів у бібліотеці Бернардинського монастиря. У Краєву табулю з усієї Галичини, окрім Львова, надходили документи, що

підтверджували право власності на нерухоме майно. В 1860 р. у Краєву табулю влилась міська табуля, заснована ще в 1792 р. у Львові, так само для обліку нерухомості та нарахування податків.

Краєва табуля проіснувала до 1896 р., після чого її функції й архів перейшли в Управління ведення земельного кадастру при Краєвому суді.

Від часу приєднання Галичини до Австрії для уточнення обліку землеволодінь і землекористувань проводились описи нерухомості (інвентаризація): вперше у 1785–1790 рр., вдруге в 1819–1820 рр. Для здійснення опису землеволодінь створювалася тимчасова сітка закладів: надвірна комісія, генеральні комісії (у кожній провінції) й окружні комісії (в кожному окрузі). Уточнені дані стали базою визначення податків від нерухомості. Окремими власниками землі складався «Індивідуальний аркуш доходу з ґрунту», у якому вказувались дані про розміри ґрунту, характер власності, скільки яких знаків зібрано, обсяг продажу і належна сума податку. Ця форма звітності на початку охоплювала трирічні врожаї і підписувались податковим урядником.

Відразу після приєднання західноукраїнських територій, поряд з реформуванням органів виконавчої влади значного реформування зазнає система ведення діловодства. Так, Губернським намісництвом документи розподіляються за своїм характером на окремі групи, а саме:

- рішення;
- декрети;
- ноти (форма переписування з командуванням армії та департаментами);
- листи;
- універсали (видавало намісництво від імені імператора);
- звіти і перепис з надвірною канцелярією.

Діловодство здійснювалося канцелярією німецькою мовою, включало чотири секції: 1. Бюро реєстрації; 2. Бюро референтів; 3. Експедиція; 4. Архів (реєстратура). Рух документів чітко регламентується. Так, документи поступали в бюро реєстрації вхідних паперів і реєструвалися в журналах реєстрації вхідних документів. У першій графі записувався порядковий номер документа і номер департаменту, який займався даним питанням; у другій графі – дата надходження документа; в третій – коротко викладався зміст документа; в четвертій – вказувалось місце відправки експедицією відповіді; у п'ятій – дата відправлення і в останній графі вказувався номер фасцикулу архіву. Журнали реєстрації вхідних документів велись за такими тематичними групами: а) адміністративні справи; б) фінансові справи; в) справи зі збору контрибуцій; г) торговельні справи; д) військові справи.

Окрім основних вищезгаданих журналів реєстрації, були ще спеціальні журнали для реєстрації документів в алфавітному порядку або вказівників, індексів, куди в алфавітному порядку записувались прізвища та викладався зміст перепису з відміткою номера документа згідно з основною реєстрацією. В окремий журнал записувався зміст деяких декретів, розпоряджень та інших виконавчих документів про порядок здійснення діловодства.

Після реєстрації в журналі документи надходили в бюро референтів, де вони записувались у спеціальні журнали-щоденники і передавались окремим референтам на розгляд. Референт з лівого боку вписував короткий зміст документа (екстракт – тобто витяг найголовнішого), а з правого боку – резолюцію. Безпосередні виконавці, як правило, на зворотньому боці вхідного документа писали відповідь. Опісля ця відповідь переписувалася канцеляристом експедиції начисто під наглядом і керівництвом директора канцелярії та відправлялася за призначенням. Згодом, коли з'явилися друкарські машинки, відповідь друкувалася на машинці, причому зворотний бік вхідного документа використовувався в якості другого примірника. Таким чином, відповідь знаходилася на звороті ініціативного документа.

Після виконання вхідні документи поверталися назад в канцелярію, де складалися в порядку реєстраційних номерів. З відкладених таким чином документів формували:

1. Фасцикули, стоси, які являли собою акти, складені в порядку вхідних номерів і за хронологією (за тематичною групою).

2. Теки, папки, портфелі, тобто об'єднання документів за певними питаннями у змістовні групи. Якщо вони були невеликих розмірів, до кількох тек об'єднували в одну фасцикулу (ректифікату), яка пройшла сортування документів за окремими питаннями.

3. Конволюти (підшивки матеріалів), які були додатками до документів, складених у фасцикулах і ректифікатах, котрі з певних причин не могли зберігатися з основними документами (великий розмір та ін.).

В архіві намісництва всі документи за змістом поділялися на 10 тематичних груп відповідно до числа департаментів. Причому зміна кількості департаментів не впливала на число груп документів в архіві. Окрім цього, в архіві зберігалися документи у вигляді сформованих одиниць, які зібралися в результаті діяльності деяких закладів, комісій, або окремих службовців, представництв державної влади.

Документальні матеріали намісництва підлягали експертизі, а саме: короткий зміст кожного документа з фасцикули записувався на спеціальних листках у порядку їх складування. Ці списки реєстратура подавала відповідним начальникам департаментів, які вказували, котрі документи повинні зберігатися надалі, а які можна знищити. Про що і робилась відмітка у списку навпроти непотрібного документа.

Такого порядку діловодства в основному дотримувалися і в інших адміністративних, а також у фінансово-господарських закладах Галичини, за винятком староств, де діловодство було значно спрощене, але порядок реєстрації документів здійснювався аналогічно. Водночас, з метою поширення, роз'яснення і закріплення знань з діловодства, вийшла у світ інструкція з діловодства для окружних управлінь із зразками ведення книг реєстрації документів німецькою мовою. Наведена методика діловодства, затверджена на рівні держави і обов'язкова до виконання, тим самим установила прийоми і методи документообігу, що, відповідно, вплинуло на здійснення облікового процесу для спілок і в приватному секторі. Це був ще

один крок до стандартизації книговодства на західноукраїнських землях, який був закріплений виданою у Львові друкованою й тиражованою продукцією.

На другому місці за рівнем регламентації облікового процесу стояли маєтки, що належали церкві та монастирям. Це пояснюється двома причинами: по-перше, в монастирях і при церквах було більше грамотних людей, які володіли письмом, по-друге, монастирі вели своє господарство, а згідно із закономірністю, що облік виникає на певному ступені нагромадження багатства, є підстави стверджувати про ведення книжок у цьому секторі економіки. Одним із прикладів, що свідчить про значимість обліку в господарствах монастирів, є розподіл обов'язків будівничому Києво-Печерської лаври із Уставної грамоти 1701 р., в якій передбачались [5]:

1. Інвентаризація та відшкодування нестач з попереднього будівничого;
2. Матеріальна відповідальність за всі цінності розподіляються солідарно із скарбником;
3. Скарбник зберігає ключі від складів, а будівничий їх опечатує;
4. Для грошових доходів відкривається спеціальна книга, яку веде будівничий або скарбник, причому кожна стаття містить: а) джерела надходження; б) дату надходження (після кожної статті ставився підпис ("прикладались руки").

Аналогічна книга відкривалася для вибуття:

5. Облік муки теж здійснювався у двох окремих книгах (надходження і вибуття);
6. Це ж відносилось до одягу та інвентаря.
7. Заповнені за рік книги мали бути прислані архієпископу в Холмогори.

Діяльність церкви й монастирів значною мірою пов'язана з видавничою діяльністю. Найбільш відомими були друкарні: Києво-Печерської лаври, Львівського братства, Почаївська, Чернігівська та Унівська. Згідно з наказом Петра I від 5 жовтня 1720 р., друкарні Києво-Печерської лаври заборонялось друкувати якісь інші книги, крім церковних і за умови, що вони будуть відповідати "московській печаті,"[5. с.49].

Тоді як Почаївська друкарня, одна із найпотужніших у XVIII столітті на західноукраїнських землях з посеред світських друків видає книги економічного характеру українською мовою. Перший, що дійшов до нас, український книготорговий каталог Почаївської друкарні – «Такса книг в типографії святої обителі Почаєвскія» (1760 р.), а також у 1788 р. вийшов у світ господарський порадник Ленкевича під заголовком «Книжиця для господарства указующая як ратувати в хворобах всякую скотину, то єсть коні, воли, вівці, кози, свині, як білити полотно, як боронити пашні од саранчі, як ратоватися от джуми, як губити гуселницю од капусти, як ловити рибу, як губити миші і щурі, як ратовати людей, котрих собаки скаженії покусали, як ратовати чоловіка, котрий не в давном времені з ума зийдет» [5]. В останній книзі переплітаються поради як для підприємницької діяльності, так і виключно для домашнього господарства і побуту. Вивчаючи каталог

українських стародруків від 1500 р. до 1800 р., окрім таких видань українською мовою, економічна література не зустрічається [5]. Відсутність літератури з обліку українською мовою можна пояснити відсутністю регламентації облікового процесу на рівні маєтків, оскільки книги рахунків велися у кожному господарстві здебільшого на розсуд господаря чи розпорядника майном або самого книгодавця. А з іншого боку, якщо на західноукраїнських землях для друкування книжок українською мовою не існувало обмежень, то на великій Україні навіть розповсюдження почаївського «Букваря» (1799 р.) було під забороною [5, с.50]. У цілому, на зламі XVIII і XIX століть на західноукраїнських землях складається більш благодатний ґрунт для розвитку українського письменства і наукової думки, ніж на землях, що перебували у складі Росії. Водночас, Галичина більше підпадає під вплив прогресивних зрушень в Європі, які починаються з розвитком науково-технічної думки і машинного виробництва у першій половині XIX століття.

Список використаних джерел

1. Возняк М. Український господарський поради́к з 1788 р. ОЗ НТШ. 1915. 122 с. С. 39 –78.
2. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів): монографія. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла». 2015. – 160 с.
3. Дашкевич Н. Княжения Даниила Галицкого по русским и иностранным известиям. 1873. – 163 с. Издательство тип. Университецкая.
4. Івасюк І. Банкова справа, Подебради: Українська господарська академія у 3-х книгах, 1925.
5. Мних Є.В., Швець В.Є., Яремко І.Й. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти). Львів: Каменяр, 2000. 208с.
6. Нестерович В. Упрощене книговодство і податки / практ. підручник, Львів: Союз Українських купців і Промисловці. 1935. 128 с.
7. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й. Я. Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб., друге вид., виправл., і доповнене. Київ: Знання, 2009. 278 с.
8. Торгівля на Україні XIV – середина XVI століть: Волинь і Наддніпрянщина / Упор. В.М. Кравченко, Н.М. Яковенко. Київ: Наукова думка, 1990. 408 с.
9. Чубатий М. Огляд історії українського права, 21 вид III. М. Чубатий. Мюнхен, 1947.
10. Krasicki Kasimierz. Rachunki Gospodarski podlug najprostesz h zasad. Lwow: Zaklad narodowego ossolinskich., 1851. 15 s.
11. Tomanek Franciszek. Ksitgo wosc Kupiecha pojedyncza i podwojna. Lwow: naklad i власносc jaku bowskiego, 1923. 163 s.

1.3. Особистісно-орієнтований підхід у бухгалтерському обліку

Сучасне суспільство немислиме без бухгалтерської інтерпретації явищ господарської діяльності. Бухгалтерський облік є досягненням самої людини і формується під впливом її знань, умінь, навичок і суджень щодо теорії і практики обліку. Людський фактор включає інтелектуальні і особові якості: знання, здібності, інтелект, емоційно-вольова сфера, характер. Ці якості мають дві особливості. По-перше, є фундаментом, на якому будується професійна, управлінська компетентність бухгалтера. По-друге, набагато важче піддаються корекції: змінити стиль мислення або характер набагато складніше, ніж засвоїти методику ухвалення рішень або технологію організації бухгалтерського обліку.

Приналежність бухгалтера до того або іншого психологічного типу особи може накладати деякі обмеження на об'єкти бухгалтерського обліку, що враховуються ним. Так, Р. Стенберг виділяє три форми інтелектуальної поведінки [7, с.21]:

- 1) вербальний інтелект;
- 2) здатність вирішувати проблеми;
- 3) практичний інтелект (вміння домагатися поставлених цілей).

Джоуль М. Стайн описує шість різновидів інтелекту [12, с.21] :

- ✓ вербальний — охоплює сферу слів: розмова, лист, читання і слухання;
- ✓ візуальний — сфера зору і зорових образів;
- ✓ логічний — охоплює сферу міркувань, свідомо керованого мислення і деяких аспектів рішення проблем;
- ✓ творчий — охоплює сферу оригінальності, новацій, осяянь і генерації нових ідей;
- ✓ фізичний — охоплює сферу тіла, координації, спритності і придбання фізичних навичок;
- ✓ емоційний — сфера як власних почуттів, так і почуттів інших людей, включаючи усі внутрішні і міжособистісні взаємозв'язки.

Г. Гарднер [1] розкриває сім типів інтелекту: лінгвістичний, музичний, логіко-математичний, просторовий, тілесно-кінестетичний, міжособистісний і внутрішньоособистісний.

На думку Я.В. Соколова, бухгалтер, вирішуючи завдання бухгалтерського обліку, завжди ґрунтується на своїх знаннях теорії бухгалтерського обліку, а також керується своїм професійним судженням. Знання теорії бухгалтерського обліку впливає на те, яким чином бухгалтер визначив фінансові результати підприємства, а визначення величини прибутку є одним з головних завдань бухгалтерського обліку. Отже, «тільки теорія, вона ж наука, може розширити кругозір бухгалтера і дати йому нові сили» [10, с. 54].

Таким чином, на прийняття конкретного рішення бухгалтером впливають два фактори: психологічні особливості його особистості та рівень його професійної думки. Отже, організацію системи бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно розглядати з урахуванням психологічних

особливостей бухгалтера, який здійснює обліково-аналітичну діяльність, та рівень його професіоналізму.

К.В. Гульпенко [2] зазначає, що особистісний і психологічний фактори тісно переплітаються один з одним, але в той же час кожен по-своєму впливає на бухгалтера і його професійне судження. Особистісний фактор впливає з точки зору тих якостей, якими володіє бухгалтер як особистість. Бухгалтеру необхідні такі особисті якості, як схильність до облікової роботи, врівноваженість, стресостійкість, відповідальність, уважність, посидючість, скрупульозність, аналітичне та логічне мислення, пунктуальність, вміння аргументовано відстоювати свою точку зору, чесність, працьовитість, терплячість, акуратність, оперативність, здатність до навчання, сумлінність, організованість, старанність, самодисципліна та ін. З точки зору психології особистості бухгалтером може бути далеко не кожна людина. Щоб стати справжнім бухгалтером, необхідно мати не тільки певні особисті і професійні якості, а також певний темперамент, характер і здібності. Таким чином, психологічні особливості особистості є основними передумовами успішності в тій чи іншій професійній діяльності.

Цікавими, на наш погляд, є розробки А.П. Шаблі [14], яка розглядає особистісно-орієнтований підхід в бухгалтерському обліку як підхід, що базується на особливостях особистості і компетенціях бухгалтера, який забезпечує дотримання вимог раціональності ведення обліку.

А.П. Шапля пропонує методіку особистісно-орієнтованого підходу в бухгалтерському обліку розглядати в розрізі:

- ✓ психологічного дослідження особистості бухгалтера;
- ✓ визначення рівня компетенції бухгалтера;
- ✓ класифікації витрат за статтями калькуляції;
- ✓ системи оплати праці бухгалтера;
- ✓ моніторингу компетенцій бухгалтерів;
- ✓ забезпечення оптимального співвідношення витрат на ведення бухгалтерського обліку і результатів від використання звітності.

Вважаємо, що в цьому напрямі важливим є організація взаємовідносин в процесі господарської діяльності в системі «психологія – бухгалтерський облік».

Проблема психологічної складової обліково-аналітичної діяльності проявляється в різноманітті питань як з позиції виконавця – бухгалтера (процесу підготовки облікових даних), так і з позиції користувача (процесу споживання інформації).

Рівень компетенції бухгалтера відіграє важливу роль в сучасних динамічних умовах господарювання. Корпоративні стандарти управління, системи документообігу, можливості міжрівневої ротації кадрів, великий обсяг оброблюваної інформації – усе це обумовлює високі кваліфікаційні вимоги, що ставляться до облікових працівників. Відповідно до цілей і стратегічних планів розвитку організації і вимог до кваліфікації посади доцільно розробляти модель компетенцій головного бухгалтера – цей опис

стандартів поведінки, ділові і особисті якості, знання, уміння і навички, необхідні для успішного виконання роботи [11].

Зміна психології малостатусного обліковця на впливового фінансового менеджера (головний бухгалтер, аналітик, аудитор) пов'язана з тим, що у бухгалтерському обліку є алгоритми рішення завдань галузевого національного і глобального рівнів. Бухгалтер повинен мати уміння приймати рішення в ситуаціях з багатоваріантними результатами, тому зростає роль професійного судження бухгалтера, його вплив на формування облікової політики, підготовку фінансової звітності і результати діяльності підприємства.

Бухгалтер в процесі своєї професійної діяльності повинен володіти професійними компетенціями. Як зазначає А.А. Солоненко [11], для працедавців професійний стандарт «Бухгалтер» потрібний при формуванні кадрової політики і в управлінні персоналом, при організації навчання і атестації працівників, розробці посадових інструкцій, тарифікації робіт, привласненні тарифних розрядів працівникам і встановленні системи оплати праці з урахуванням особливостей організації виробництва, праці та управління.

Модель компетенцій головного бухгалтера за А.А. Солоненко наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Модель компетенцій головного бухгалтера за А.А. Солоненко [11]

Компетенції	Малий бізнес	Середній бізнес	Великий бізнес
1. Формальні вимоги			
1.1. Освіта	Середня професійна(економічна) освіта; додаткова професійна освіта по спеціальних програмах	Вища професійна(економічне) освіта, бажана наявність кваліфікаційного атестата професійного бухгалтера(аудитора, податкового консультанта)	Вище професійне(економічне), освіта, обов'язкова наявність кваліфікаційного атестата професійного бухгалтера(аудитора, податкового консультанта)
1.2. Стаж роботи за фахом, порівнянність попереднього і потенційного місця роботи	Не менше року, не обов'язково	Не менш 3-х років з останніх 5-ти календарних, бажано	Не менше 5-ти років, обов'язково
1.3. Досвід керівництва	Вітається	Не менш 3-х років	Не менше 5-ти років

Продовження таблиці 1.2

2.1. Законодавство і право	Знання національних стандартів бухгалтерського обліку, цивільне право, фінансове, податкове і господарське законодавство		
	Знання МСБО		
	Знання законодавства що регулює зовнішньоекономічну діяльність		
2. Професійні навички			
2.2. Методологія обліку	Регламентація і оптимізація облікової системи компанії		
	Експерт в області локальної нормотворчості, консультує колег		
			Участь в експертних радах для системного обговорення ключових проблем, обміну досвідом і вироблення погодженої позиції з дискусійних питань обліку, аудиту, податкового законодавства, аналізу
2.3. Додаткові кваліфікаційні вимоги	Навички податкового планування і організації документообігу		
	Знання специфіки видів діяльності організації, кваліфікація в області управлінського обліку, планування і бюджетування		
	Уміння складання звітності по МСФО, професійне володіння іноземною мовою		
2.4. Програми автоматизації, офісна техніка	Уміння працювати з основними додатками MS Office (Word, Excel, Internet), користуватися електронною поштою, правовими базами («Гарант», «КонсультантПлюс»)		
	Володіння спеціалізованими бухгалтерськими програмами («1С», «Парус», «Інфо-Бухгалтер», «Турбо Бухгалтер», «Інфін» та ін.)		
	Знайомство з сучасними західними ERP-системами (SAP R/3, Oracle, MS Axapta, MS Navision і т. д.)		
3. Управлінські навички			
3.1. Стратегічне розуміння	Має уявлення про ситуацію в професійній сфері		
	Трансформує загальне бачення ситуації в стратегічний план дій навіть в складних умовах нестабільності і змін		
	Транслює стратегічний план дії працівникам компанії, пов'язує цілі працівників з цілями підрозділів		

3.2. Організація і планування	Чітко уявляє і формує цілі роботи. Уміє організувати і спланувати свою роботу	
		Бере участь в постановці цілей і завдань, розставляє пріоритети, розподіляє навантаження, встановлює реалістичні терміни і наслідуює їм
		Мотивує на постановку цілей, завдань і розробку планів робіт, розставляє пріоритети
3.3. Аналіз, синтез і рішення проблем	Відбирає релевантну інформацію для вирішення проблем	
		Здатний узагальнювати різноманітну інформацію і на її основі пропонувати рішення в ситуаціях підвищеної складності
		Розглядає ситуацію на основі цілісного підходу, уміє попереджати появу проблем
3.4. Управління персоналом	Вибудовує взаємовідносини з керівництвом та іншими підрозділами	
		Делегує повноваження. Уміє формувати критерії контролю, форми і періодичність контролю роботи, вибудовує і оптимізує структуру бухгалтерії
		Управляє конфліктами, стимулює професійний розвиток співробітників
4. Особові-ділові характеристики		
4.1. Комуникативні навички	Будує моделі ефективної взаємодії з фіскальними органами і внутрішні комунікації бухгалтерії з іншими підрозділами підприємства	
		Має навички ефективного спілкування з клієнтами, партнерами і колегами : створення персонального іміджу, управління емоціями, мистецтво впливу, навички безконфліктного спілкування
		Підбирає сумісних і взаємодоповнюючих людей в команду, мотивує людей на командний стиль роботи
4.2. Стресостійкість і енергійність	Робить цілеспрямовані зусилля, проявляє оптимізм та ініціативу	
		У роботі емоційно стриманий, ефективно працює під тиском, об'єктивний
		Створює умови роботи для колег і підлеглих, мотивує людей

Продовження таблиці 1.2

4.3. Ініціативність і гнучкість	У рамках встановлених інструкцій уміє вибрати найбільш оптимальне рішення		
		Успішно адаптується до вимог, що змінилися, або умов, проактивний	
			У ситуаціях підвищеної складності пропонує кілька варіантів рішень, створює умови і заохочує ініціативність
4.4. Відповідальність і ухвалення рішень	Усвідомлює зобов'язання, що накладаються посадою, здатний приймати рішення і нести за них відповідальність		
		Бере на себе відповідальність за свої дії і дії колег, діє за власною ініціативою	
			Особистим прикладом і заходами, що спеціально проводяться, мотивує колег на прийняття рішень

Портрет компетенції потенційного головного бухгалтера пропонуємо сформулювати за такими критеріями.

Зразок 1

Портрет компетенції потенційного головного бухгалтера

Компанія приймає таку модель компетенції, як повний набір характеристик (особистісних і поведінкових), що дозволяє працівникові успішно виконувати відповідні його посаді функції і домагатися необхідних результатів.

Базові компетенції

Оцінювання проводиться за 5-ма шкалами:

Назва показника	Оцінка
Усвідомлений вибір професії кандидатом	
Розуміння професійної відповідальності перед замовником та в цілому перед громадськістю	
Бажання та можливість працювати та удосконалюватись в аспекті професійного зростання у відповідності до політики фірми	

Особисті компетенції:

	<i>Характеристика</i>	
Інтелектуальні здібності	Здатність аналізувати історичну інформацію та розвиток ситуації в достроковій перспективі з врахуванням існуючих факторів; формулювання та оцінка альтернативного розвитку	
	Швидке засвоєння великих інформаційних масивів	
	Логіка, творчість та оригінальне мислення	
	Здатність синтезувати, узагальнювати, продукувати нові ідеї	
Емоційна зрілість	Чесність, об'єктивна оцінка власних можливостей	
	Врівноваженість	
	Незалежність поглядів	
	Можливість протистояти пресингу	
	Почуття власної гідності	
Особисті здібності	Відповідальність, впевненість в собі, прийняття відповідальності за результати та виконання роботи з відповідальністю; дотримання встановлених фірмою політики та процедур	
	Ініціативність – схильність до активних дій	
	Ділова етика, дотримання фундаментальних принципів	
	Прагнення до найкращих результатів, вміння чітко організувати та спланувати виконання дорученого завдання, вміння раціонально використовувати робочий час, зосередитись на головному	
Контактність	Здатність входити в довіру	
	Вміння слухати, переконувати, навчати та заохочувати	
	Вміння адаптуватися до роботи у інших соціально-психологічних умовах	
Фізичні якості	Здатність витримувати певні інтелектуальні і фізичні навантаження; стресостійкість – здатність до постійної тривалої монотонної роботи з великими обсягами інформації, вміння контролювати свої емоції в конфліктних ситуаціях; здатність контролювати і швидко приймати правильні рішення в нестандартних ситуаціях.	

Ця модель компетенції використовується при тестуванні потенційних працівників. На основі моделі компетенції розробляються форми оцінки рівня розвитку компетенції співробітників, які використовуються при проведенні атестації.

Переваги застосування моделі компетенції:

✓ Оцінюючи компетенції кандидата на посаду, ми можемо приймати найбільш ефективні рішення при найманні персоналу.

✓ Оцінюючи працівника при здійсненні атестації, ми можемо оцінити людину з точки зору її відповідності майбутнім посадовим обов'язкам.

Компетенції необхідні для того, щоб оцінити, наскільки успішно співробітник впорається з посадовими обов'язками в майбутньому.

Модель компетенції потрібна для створення корпоративної системи навчання та розвитку персоналу. Компетенції допомагають кожній людині зрозуміти: до чого слід прагнути, які якості і здібності потрібно вдосконалювати чи розвивати, щоб найбільш ефективно виконувати посадові обов'язки. Визначення (опис) компетенції допомагає керівникам різних рівнів і співробітникам компанії розмовляти однією мовою, оскільки мова йде про особисті якості, моделі поведінки і ефективність виконання співробітниками посадових обов'язків. Визначення компетенції відображає особливість корпоративної культури компанії.

Важливими навиками бухгалтера повинні бути навички роботи в середовищі новітніх інформаційних технологій.

Необхідність у кваліфікованих фахівцях, які володіють навиками роботи з обчислювальною технікою, перетворюється в провідний фактор освітньої політики. Адже діяльність людей все більшою мірою залежить від їх інформованості і здатності ефективно використовувати інформацію. Для вільної орієнтації в інформаційних потоках сучасний фахівець будь-якого профілю повинен уміти одержувати, обробляти і використовувати інформацію за допомогою комп'ютерів, телекомунікацій та інших засобів. Останніми роками особливої актуальності набуває важливість інформаційних технологій в навчанні при формуванні професійних ділових якостей фахівців облікового профілю.

Застосування інформаційних технологій в навчальному процесі сприяє підвищенню мотивації навчання, економії навчального часу, а інтерактивність і наочність сприяє кращому поданню, розумінню і засвоєнню матеріалу.

Поява і розвиток пакетів прикладних програм створюють величезні можливості для їх використання в бухгалтерському обліку. Уміння ефективно використовувати нові інформаційні технології при підготовці кваліфікованих фахівців – одне з найважливіших завдань, яке ставиться до сучасних вузів.

Як зазначає Г.В. Ткаченко, для сучасного спеціаліста-обліковця вже недостатньо знань теорії і практики бухгалтерського обліку. Сьогоднішній день ставить якісно нові вимоги до освітнього рівня бухгалтера, серед яких варто виокремити [13]:

- ✓ знання законодавчої бази для прийняття правильних рішень;
- ✓ володіння автоматизованими обліковими системами для більш ефективної роботи;
- ✓ володіння елементами аналізу для оцінки фінансового стану організації.

Використання новітніх інформаційних технологій при підготовці фахівців-обліковців забезпечить виконання одночасно кількох функцій: візуалізацію навчального матеріалу, економію навчального часу, забезпечення доступності і якості знань, сприяння виробленню умінь і навичок, які дозволяють швидко і своєчасно контролювати процес навчання, тим самим зростає конкурентоспроможність випускників на ринку праці. При цьому інформаційно-технічні засоби навчання виступають невід'ємною складовою частиною навчального процесу вузу і дозволяють чітко та оперативно вирішувати завдання підготовки висококваліфікованих фахівців.

У ході застосування в навчальному процесі інформаційних технологій, як зазначає Н.Н. Парасоцька, [6] викладач, як і раніше, виступає провідною ланкою, але при цьому є не тільки носієм інформації і знань, а й сприяє становленню якісного бухгалтера-професіонала.

Для забезпечення підготовки висококваліфікованого спеціаліста за допомогою використання інформаційних технологій викладачу необхідно організувати процес набуття і закріплення знань шляхом: створення проблемних ситуацій, пов'язаних з вирішенням професійних завдань з участю комп'ютера; використовувати ефективні способи для організації інформаційних і технологічних навичок; направляти процеси навчання на узагальнення студентами нових знань в сфері інформаційних технологій, наявних в бухгалтерському обліку, оподаткуванні, аудиті та аналізі; організувати навчально-дослідницький процес роботи майбутніх фахівців; здійснювати контроль за інформаційно-технологічним рівнем студентів, а також проведення обліку і оцінки результатів їх роботи; сприяти мотивації майбутніх фахівців до застосування комп'ютерної техніки у професійній діяльності; сприяти процесу усвідомлення набутих знань і підвищенню показників щоденної діяльності при роботі з комп'ютером тощо.

Для цього велику увагу необхідно приділяти не заучуванню загальноосвітніх програм і автоматичному набуттю знань і досвіду (обидва мають здатність до швидкого старіння, що може гальмувати роботу фахівця), а зростанню творчого потенціалу будь-якого студента, а також вмінню розв'язувати нестандартні завдання або проблеми, пов'язані з прийняттям управлінських рішень [1].

Як правило, застосування інформаційних технологій в навчальному процесі здійснюється на останній фазі наукового і виробничого циклу підготовки фахівців-обліковців. Враховуючи реалії часу, пропонуємо в навчальні плани підготовки фахівців-обліковців здійснювати впровадження новітніх інформаційних технологій на початкових фазах.

Для забезпечення реалізації впровадження на початкових фазах застосування інформаційних технологій необхідними є: розробка нових

дисциплін в сукупності освітніх програм, що характеризуються використанням інформаційних технологій; удосконалення викладання існуючих дисциплін із застосуванням ІТ-методів; комп'ютеризація навчального процесу; розвиток інформаційної культури як складової професійної культури фахівця; акцент на ролі і місці електронних підручників в самоосвіті студентів; організація самостійної роботи студентів з використанням ПК; реалізація досвіду проведення комп'ютерного контролю знань; використання мультимедійних технологій в навчальному процесі.

Отже, в сучасних умовах господарювання, у зв'язку з соціальними, політичними та економічними перетвореннями підвищуються вимоги до фахівців в будь-якій сфері професійної діяльності. Особлива увага приділяється професіоналам, чия діяльність пов'язана з фінансовими питаннями. Бухгалтер веде всю фінансову і господарську діяльність підприємства, тому на нього лягає велика відповідальність в чіткому, своєчасному, а головне – в професійному виконанні своїх трудових обов'язків. Фахівець з бухгалтерського обліку повинен володіти не тільки професійними, але й психологічними компетенціями.

Сьогодні відзначається інтеграція багатьох сфер наукового і практичного пізнання, психологія та економіка не є винятком. Завдяки психологічним теоріям можна пояснити багато економічних процесів і закономірностей, оскільки все одно основним суб'єктом економічної діяльності залишається людина, хоча і працює в знаковій системі.

Спеціаліст з бухгалтерського обліку повинен мати багато особистих якостей, які відповідають його професіограмі, в цьому випадку йому досить легко буде справлятися зі своїми професійними обов'язками. Проте, окрім особистих якостей і спеціальних знань від фахівця вимагається володіння спеціальними вміннями і навичками, які необхідно постійно удосконалювати.

Список використаних джерел

1. Каморджанова Н. и др. Бухгалтерский учет и психология: монографія, под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Н.А. Каморджановой. СПб.: СПбГИЭУ, 2010. 226 с.
2. Гульпенко К.В., Смирнова Е.А. Взаимосвязь развития учета и личности бухгалтера // Проблемы современной экономики, № 2 (38), 2011. URL: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=3591>
3. Козлова М.О. Влияние психологических и лингвистических аспектов на организацию бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. М.:ООО Издательский дом Финансы и кредит. 2013. №24 (270). С. 17–28.
4. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія. Житомир. ЖДТУ. 2012. 336с.
5. Озеран А.В., Кршикова Р.С. Опыт Украины в вопросах профессиональной сертификации и повышения квалификации бухгалтеров /

Международный бухгалтерский учет. М.: ООО Издательский дом Финансы и кредит. 2013. №29 (275). С. 55–60.

6. Парасоцкая Н.Н. Проблемы обучения бухгалтерской дисциплине в вузах // Предпринимательство и право. URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=4868>

7. Полозова Н.Н., Полозов А.А. Модули психологической структуры в спорте. URL : <http://bmsi.ru/doc/f231004d-bb3f-4dec-ac5e-2173474fd1c5>

8. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 152 с.

9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет и психология учетных работников. // Бухгалтерский учет. 1994. № 4. С. 4 – 7.

10. Соколов Я.В. Зачем бухгалтеру теория бухгалтерского учета? // Бухгалтерский учет. 2005. № 2. С. 53–56.

11. Солоненко А.А. Поведенческий бухгалтерский учет: реалии и перспективы. URL:http://vestnik.astu.org/Content/UserImages/file/economics_2015_1/11.pdf

12. Стайн Д. Язык интеллекта. М.: ЭКСМО, 2006. 352 с.

13. Ткаченко Г.В. Специфика преподавания бухгалтерского учета в заочном экономическом вузе. // Наука и технологии: шаг в будущее. 2009. URL: http://www.rusnauka.com/6_NiTSB_2009/Pedagogica/41184.doc.htm

14. Шабля А.П. Личностно-ориентированный подход в бухгалтерском учете: монографія. СПб.: Проспект, 2017 г. 122 с.

1.4. Організація бухгалтерського обліку: актуальні виміри

В умовах постіндустріального суспільства найбільш цінним ресурсом є інформація. Робота з інформацією – її збір, накопичення, узагальнення, систематизація, оцінка та перерозподіл – забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень. Різновидом економічної інформації є облікова інформація, яка є основним видом інформаційного забезпечення управління. Специфічним засобом збору та передачі облікової інформації виступає система бухгалтерського обліку. Система бухгалтерського обліку перебуває під впливом багатьох факторів. До них відносяться державний устрій, законодавство, фінансово-кредитна політика, податкова система, міжнародні події, стан економіки, внутрішня і зовнішня політика, розвиток технологій, діяльність професійних об'єднань у сфері бухгалтерського обліку, соціально-культурні фактори, система освіти. У різні періоди розвитку суспільства вплив певних чинників на функціонування системи бухгалтерського обліку зростає. Так, сучасна політична та фінансова криза негативно вплинула на середовище, в якому функціонує національна система бухгалтерського обліку та зумовила певні складності.

Складність сучасних економічних взаємовідносин потребує від підприємств упровадження ефективних організаційних структур, які б забезпечували можливість оперативного реагування на зміни в економічному середовищі та враховували існуючі структурні особливості конкретного суб'єкта господарювання. На сьогодні досить актуальним питанням на підприємствах будь-якої форми власності, величини або напрямку діяльності є кваліфікована організація обліку. Тільки чітко продумана та правильно організована система обліку господарської діяльності дає змогу працівникам підприємства отримувати достовірну та своєчасну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Актуальність проблеми засвідчує широка дискусія науковців у зазначеному напрямі. Питанню організації облікового процесу присвячена значна кількість праць вітчизняних та зарубіжних вчених.

Так, Л. Кіндрацька [7] наголошує, що основними проблемами обліку є громіздкість самих методів ведення бухгалтерського обліку на окремих ділянках, недостатність технічних засобів обліку, недостатньо висока кваліфікація частини працівників, неправильний вибір організації облікової праці.

В.Ф. Палій [13] вважає, що проблеми обліку полягають у тому, що розробки в галузі теорії бухгалтерського обліку відстають від об'єктивно виникаючих практичних проблем, по суті, практика господарювання певною мірою випереджає теорію бухгалтерського обліку.

На думку О. Белоконь [1], однією із проблем обліку, яка постала перед бухгалтерами підприємств на даний час, є неправильний вибір форми ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Працівники бухгалтерії або звикли до певної форми обліку, хоча вона не є найпростішою у застосуванні, або просто не хочуть змінювати спосіб своєї роботи, або не мають на це можливостей.

Як відзначає Бутинець Ф.Ф. [2], основними проблемами організації бухгалтерського обліку є відставання обліку, затримка між поданням звітних

даних та іншої отриманої інформації і моментом її використання, що перешкоджає підвищенню економічної ефективності діяльності підприємств.

Значною мірою якість інформації залежить від якості носіїв первинної, поточної та підсумкової інформації, які в свою чергу залежать від організації методичного, організаційного та технологічного етапів обліку. Методичний прийом дозволяє відображати факти діяльності підприємства з допомогою обраної системи способів і прийомів бухгалтерського обліку. В ринкових умовах господарювання методичний обліковий процес не залишається незмінним, оскільки внаслідок реформування економіки виникають нові теоретичні засади бухгалтерського обліку, що пояснюється і державним регулюванням бухгалтерського обліку в Україні, і відповідною самостійністю суб'єктів господарювання щодо розробки власних розпорядчих документів, які формують організацію бухгалтерського обліку.

Не залишається осторонь і питання державного регулювання обліку. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів, удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [14].

На рівні держави відбувається реформування національної системи бухгалтерського обліку. Саме ці зміни визначають масштаб гармонізації, стандартизації та уніфікації, дозволяють розпочати коригування загальнодержавної облікової політики України на основі МСФЗ.

До складу документів першого законодавчого рівня включені законодавчі акти, в першу чергу Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV, який закріплює принципівий статус бухгалтерського обліку як повноправної сфери та виду управлінської діяльності. Цей закон № 996-XIV відіграє системоутворюючу роль в питаннях загальнодержавної облікової політики. Він забезпечує рівень достовірності, повноти та якості фінансової інформації, яка надається системою бухгалтерського обліку у різних секторах економіки.

Крім Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», окремі аспекти бухгалтерського обліку регулюються Конституцією та законами України, а також Указами Президента України і Постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України.

Другий методологічний рівень регулювання бухгалтерського обліку представлений національними стандартами бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності. НП(С)БО та П(С)БО визначають концептуальні основи бухгалтерського обліку та поширюються на «всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з

законодавством» [6]. Саме НП(С)БО та П(С)БО є основою для зближення національної облікової системи з обліковими системами європейських країн.

Документи третього методичного рівня регламентації готуються та затверджуються Міністерством фінансів України, різними міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади України, які регулюють конкретні питання ведення бухгалтерського обліку стосовно видів економічної діяльності, галузей, об'єктів обліку, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством, а також фізичних осіб-підприємців на основі документів першого та другого рівнів регламентації.

Документи цього рівня мають рекомендаційний, пояснючий та уточнюючий характер по відношенню до документів вищих рівнів регламентації та не повинні їм суперечити. У разі виникнення суперечностей діють норми документів першого та другого рівнів.

Правила ведення бухгалтерського обліку, які регулюються сукупністю нормативно-правових актів, що складають інституціональне середовище загальнодержавного рівня, реалізуються підприємствами і організаціями для організації та ведення бухгалтерського обліку на (мікро-) локальному рівні окремих суб'єктів господарювання. Розпорядчі документи підприємств (внутрішні регламенти) складають внутрішнє інституціональне середовище бухгалтерського обліку в Україні. Вони є інструментом та провідною складовою механізму формування ефективної організації бухгалтерського обліку підприємства. Ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та функціонування бухгалтерської служби підприємства регулюється організаційними регламентами – нормативними документами, що визначають сукупність правил ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та діяльності працівників бухгалтерської служби. Організаційні регламенти підприємства за функціональним призначенням можна поділити на три основні групи (рис. 1.1):

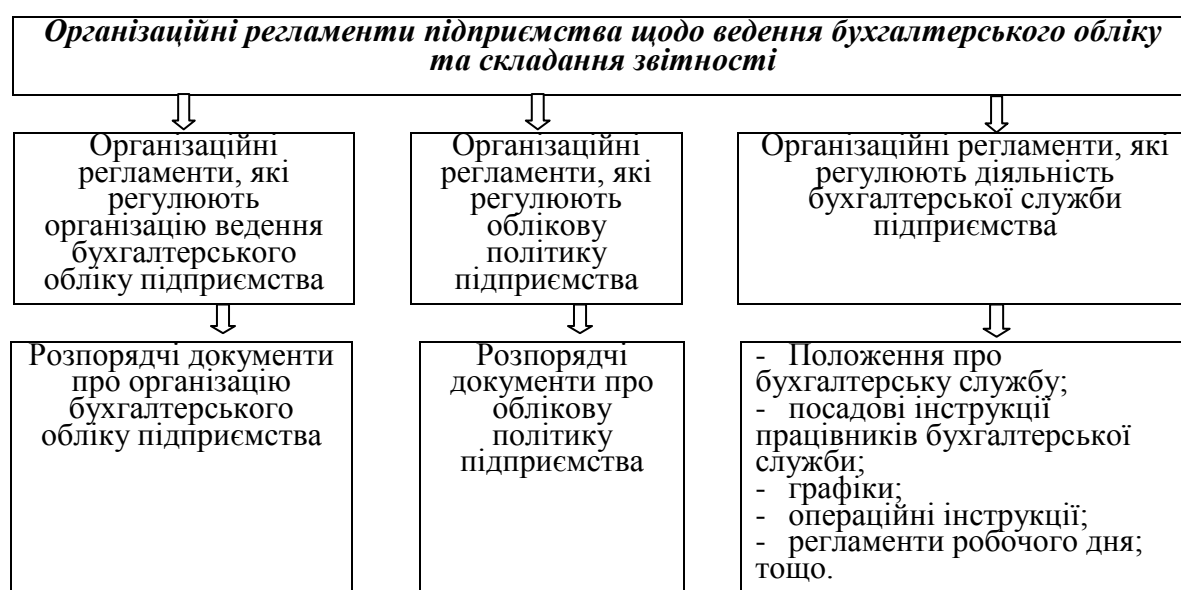


Рис. 1.1. Класифікація організаційних регламентів підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності за функціональним призначенням

Функціональні обов'язки з розробки та вдосконалення системи організаційних регламентів щодо ведення бухгалтерського обліку, складання звітності або діяльності працівників бухгалтерської служби та розробки відповідного проекту внутрішнього розпорядчого документа покладаються на бухгалтерську службу підприємства (особу, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства), до компетенції якої належить ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. За необхідності керівництво може доручати підготовку проекту організаційного регламенту кільком структурним підрозділам підприємства.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996–XIV визначено, що «питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції керівника підприємства» [6].

Розподіл обов'язків щодо організації бухгалтерського обліку наведено у табл. 1.3 Тобто за законодавством функції організації бухгалтерського обліку та формування системи організаційних регламентів покладаються на власника (власників) або уповноважений орган (посадову особу), які здійснюють керівництво підприємством. Водночас на практиці основною рушійною силою забезпечення якості організації бухгалтерського обліку є бухгалтери та аудитори, а власникам та керівникам у цьому процесі відводиться другорядна роль.

Таблиця 1.3

Розподіл обов'язків щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Інституціональні агенти	Розподіл обов'язків
Власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством	<i>Несе відповідальність за:</i> - організацію бухгалтерського обліку; - забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах; - збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.
Керівник	<i>Зобов'язаний:</i> - створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку; - забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів;

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства	<ul style="list-style-type: none"> - забезпечує дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; - організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; - бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; - забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.
--	--

Складено на основі джерела [6].

Отже, важливою складовою ефективного управління економічною діяльністю підприємства виступає використання таких важелів організації бухгалтерського обліку, як нормативно – правове регулювання. Без належного забезпечення та налагодженої системи внутрішніх організаційних регламентів, які регулюють бухгалтерський облік підприємства, неможливо задовольнити інформаційні потреби користувачів облікової інформації. Недоліки у системі регулювання бухгалтерського обліку призводять до таких негативних наслідків, як:

- зниження достовірності та правильності оформлення інформації, включеної до облікових реєстрів;
- порушення порядку та несвоєчасного подання фінансової, екологічної, соціальної, управлінської та податкової звітності;
- ускладнення умов здійснення поточного контролю за веденням бухгалтерського обліку, складанням та поданням звітності, дотриманням законодавства, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, МСФЗ, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- несвоєчасне та не в повному обсязі перерахування податків і зборів до відповідних бюджетів;
- погіршення взаємодії із бізнес-партнерами, державними та контролюючими органами;
- недотримання положень соціальної відповідальності перед суспільством тощо.

Запобігти негативним наслідкам, до яких призводить відхилення від вимог, встановлених нормативно – правовими актами щодо ведення бухгалтерського обліку, установчих та внутрішніх документів підприємства, та виконати завдання, що ставляться до організації бухгалтерського обліку на локальному рівні, можливо через розробку та дотримання внутрішніх організаційних регламентів підприємства, що визначають сукупність правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Для впорядкування ведення бухгалтерського обліку, забезпечення дієвості механізму формування облікової інформації та дотримання положень нормативно – правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, установчих та внутрішніх документів підприємства, положень соціальної відповідальності, призначений розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку підприємства. Розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку підприємства має визначати організаційно-технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства. Обрання організаційно-технічних аспектів, які необхідні для організації та ведення бухгалтерського обліку на рівні окремого суб'єкта господарювання, передбачає визначення у розпорядчому документі про організацію бухгалтерського обліку певних організаційних та технічних питань.

Перш за все підприємства мають визначитися у питанні обрання форми організації та ведення бухгалтерського обліку. Підприємства для забезпечення ведення бухгалтерського обліку, керуючись Законом № 996-XIV, самостійно обирають форми його організації. Стосовно вибору форми ведення бухгалтерського обліку частиною 5 ст. 8 Закону № 996-XIV передбачено, що «підприємство також самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом № 996-XIV, та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних»[6].

Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розробки його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації і ведення бухгалтерського обліку підприємством з числа загальноприйнятих в державі.

Облікова політика – одне з важливих питань організації бухгалтерського обліку, правильне оформлення якого сприяє достовірному визначенню фінансового результату і вимагає правильного оформлення, повного розкриття у фінансовій звітності. Розробляючи методи і принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми визнаних витрат або доходів, фінансові результати. Як правило, облікова політика, сформована підприємством, уточнює певні моменти та сприяє поданню достовірної фінансової інформації [4].

Облікова політика підприємства повинна забезпечувати:

1. Повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності.
2. Відображення у бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності, виходячи не тільки з їх правової форми, а й з економічного змісту фактів і умов господарювання.
3. Тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам. За відповідними рахунками синтетичного обліку на перше число кожного

місяця, а також показників бухгалтерської звітності – даним синтетичного та аналітичного обліку.

4. Раціональне і економне ведення бухгалтерського обліку, з огляду на умови господарської діяльності та величину підприємства.

При формуванні облікової політики за конкретним напрямом підприємство здійснює вибір одного з кількох варіантів, що допускаються законодавчими і нормативними актами. Положення, які містяться в безальтернативному варіанті, відображенню в обліковій політиці не підлягають. Елементи облікової політики утворюються за допомогою принципів, методів й процедур, що використовуються для складання відповідної статті фінансової звітності [9].

Окремі елементи облікової політики мають альтернативні методи обліку. Це дає можливість формувати розпорядження про облікову політику підприємства відповідно до особливостей діяльності.

Важливим аспектом організації бухгалтерського обліку є розробка та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку. Всі господарські операції, які відбувались на підприємстві протягом звітного періоду, мають бути відображені у бухгалтерському обліку із застосуванням Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 892/4185, або спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.05.2001 за № 389/5580. Підприємства можуть затвердити робочий План рахунків, беручи за основу Плани рахунків, затверджені наказами Міністерства фінансів України.

Господарські операції, що здійснюються на підприємстві, оформляються первинними документами, які підтверджують факт їх здійснення, на основі яких на підприємстві ведеться бухгалтерський облік. Відповідно, підприємства мають обрати форми первинних облікових документів для оформлення господарських операцій, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми облікових реєстрів та документів для внутрішньої звітності. Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та виправлення в них помилок здійснюється відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88.

Підприємство самостійно затверджує «правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку» [6]. З метою оптимізації документообігу та кількості підрозділів й працівників бухгалтерської служби, посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, на підприємстві має бути розроблений та затверджений Графік документообігу. Графік документообігу розробляється з урахуванням структурної схеми підприємства, структури

бухгалтерської служби, посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби, операційних інструкцій, регламентів робочого дня та інших організаційних регламентів працівників бухгалтерської служби підприємства, що визначають сукупність правил діяльності працівників бухгалтерської служби підприємства, та має містити форми документів, якими підприємство користується при веденні бухгалтерського обліку, складанні та поданні звітності.

При складанні Графіку документообігу враховуються терміни подання управлінської (внутрішньогосподарської), фінансової, статистичної та податкової звітності та мають впорядкуватися аспекти руху документів на підприємстві: терміни складання, надання та обробки первинних документів; перелік документів, час їх просування, обробки та передавання на зберігання; встановлюються посадові особи, відповідальні за складання документів; термін надходження документів до бухгалтерії, термін обробки і проходження документів всередині бухгалтерської служби підприємства, термін завершення всіх робіт за звітний період до складання бухгалтерського балансу та подання звітності; порядок подання документів до відповідних органів.

Важливим аспектом організації бухгалтерського обліку є впорядкування збереження документів. За чинним законодавством, всі первинні документи, що пройшли обробку ручним способом, мають зберігатись в архіві. Зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 [15].

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємства мають визначити порядок та терміни проведення інвентаризації.

Крім зазначених аспектів організації бухгалтерського обліку, з метою впорядкування ведення бухгалтерського обліку на підприємстві також мають бути затверджені:

- перелік посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;
- перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;
- перелік та порядок складання й подання внутрішньої управлінської звітності, фінансової, податкової та статистичної звітності;
- структура бухгалтерської служби;
- порядок призначення та звільнення працівників бухгалтерської служби;
- права та обов'язки працівників бухгалтерської служби.

Для ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на підприємстві створюється спеціальна структура – бухгалтерська служба. Одним з головних завдань організації бухгалтерського обліку підприємства є конструювання та впорядкування діяльності таких структур. Фактором необхідності створення бухгалтерської служби як відокремленого підрозділу підприємства є те, що згідно з законодавством, підприємство від моменту реєстрації до офіційної ліквідації має вести бухгалтерський облік. Тому невід’ємним етапом вивчення інституціональних засад процесу створення, впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку підприємства, що має на меті визначення організаційних шляхів забезпечення більшої ефективності облікового процесу підприємства, є аналіз питань організації діяльності бухгалтерської служби підприємства.

За чинним законодавством, бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ підприємства на чолі з головним бухгалтером або до штату підприємства вводиться посада бухгалтера, на якого покладається виконання обов’язків бухгалтерської служби. Бухгалтерська служба з питань ведення бухгалтерського обліку підпорядковується головному бухгалтеру.

Традиційно метою діяльності бухгалтерської служби є ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, здійснення попереднього та наступного контролю за дотриманням чинного законодавства, фінансової, касової, кошторисної та штатної дисципліни, а також за витрачанням коштів і матеріальних ресурсів тощо.

Завдання діяльності облікової служби під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів знаходяться в постійному розвитку. В обліковій професії найбільш значні зміни відбулися у змісті роботи, яку виконують бухгалтерські служби. Зміни, які відбуваються в економіці, сприяють появі нових вимог до бухгалтера, зумовлюючи тим самим розширення функцій облікових працівників і появу нових спеціалізацій цієї професії. Це вимагає розширення завдань, функцій і повноважень бухгалтерської служби. Таке розширення повноважень облікової служби знаменує перехід від облікової реєстрації фактів економічної діяльності до нового якісного рівня участі облікової служби в управлінському процесі підприємства.

Систематизувати та впорядкувати роботу облікової служби підприємства можливо через формування внутрішніх організаційних регламентів. Організаційні регламенти підприємства визначають сукупність правил діяльності працівників бухгалтерської служби. До складу організаційних регламентів діяльності працівників бухгалтерської служби належать:

- 1) положення про бухгалтерську службу;
- 2) посадові інструкції працівників бухгалтерської служби;
- 3) графіки;
- 4) операційні інструкції;
- 5) регламенти робочого дня тощо.

Така стандартизація здійснюється через розробку Положення про бухгалтерію, посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби та ін.

Створення організаційних регламентів дозволяє освоїти поняття щодо організації та ведення бухгалтерського обліку.

В Україні на загальнодержавному рівні визначені норми часу на виконання робіт із бухгалтерського обліку та нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку установ, організацій, підприємств, які встановлені Міжгалузевими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26 вересня 2003 р. № 269, які дозволяють розраховувати чисельність працівників бухгалтерської служби залежно від загальної чисельності працюючих на підприємстві та кількості самостійних структурних підрозділів. Для скорочення часу на виконання математичних розрахунків чисельності працівників бухгалтерського обліку у Розділі 2 Міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку наведено нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку [10]. Проте Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку не затверджені Міністерством юстиції, тому носять рекомендаційний характер та не є обов'язковими до застосування підприємствами України.

Облікові працівники відповідно до їх кваліфікації поділяються за посадами. Професійні назви робіт працівників бухгалтерської служби визначені Класифікатором професій ДК 003:2010, що затверджений і введений в дію наказом Держспоживстандарту України від 28.07.2010 № 327 [8]. Кожній посаді відповідає певне коло обов'язків, які покликаний виконувати працівник, і необхідний для цього рівень кваліфікації. Нормативним документом, обов'язковим у питаннях управління персоналом на підприємствах усіх форм власності та видів економічної діяльності є Наказ Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності «Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» від 29.12.2004 р. № 336. Працівники бухгалтерського обліку відносяться до професійної групи «Фахівці» (техніки) [11].

Найбільш повно на підприємствах проводиться робота зі складання посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби. Для чіткої регламентації обов'язків працівників облікової служби як структурного підрозділу підприємства важливе значення має правильне визначення всіх можливих функціональних, організаційних та службових зв'язків та розробка відповідних організаційно-розпорядчих документів. Регламентування діяльності облікових працівників має здійснюватися на двох рівнях:

- по-перше, всієї бухгалтерської служби;
- по-друге, окремих працівників бухгалтерської служби.

Забезпечення другого рівня можливе лише після розробки документа, який визначає структуру, права та обов'язки всієї бухгалтерської служби. Розподіл облікових функцій закріплюється у Положенні про бухгалтерську службу. Положення про бухгалтерську службу (посадова інструкція

бухгалтера, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) закріплює статус та місце бухгалтерської служби як самостійного підрозділу в системі управління підприємством, розподілу функціональних обов'язків та внутрішньої організації роботи бухгалтерської служби.

Положення про бухгалтерську службу є уніфікованим організаційно-розпорядчим документом і має містити розділи: загальні положення; цілі і завдання; функції; права і відповідальність; службові зв'язки; організація роботи (табл. 1.4). Воно розробляється головним бухгалтером, оформляється на бланку підприємства за підписом головного бухгалтера та затверджується керівником підприємства.

Таблиця 1.4

Структура Положення про бухгалтерську службу підприємства

Назва розділу	Пояснення
Загальні положення	Інформація про: <ul style="list-style-type: none"> - чисельність і штат бухгалтерської служби; - структуру бухгалтерської служби; - перелік законодавчих документів, якими керується бухгалтерська служба у своїй діяльності; - вимоги, які висуваються до головного бухгалтера.
Цілі і завдання	Визначає цілі та завдання, які висуваються до бухгалтерської служби в ході виконання функціональних обов'язків бухгалтерської служби відповідно до встановлених завдань.
Функції	Визначає функціональні обов'язки бухгалтерської служби відповідно до покладених завдань.
Права і відповідальність	Визначає: <ul style="list-style-type: none"> - перелік прав облікових працівників, дотримання яких забезпечує ефективне виконання функціональних обов'язків; - відповідальність головного бухгалтера (для інших працівників відповідальність встановлюється Посадовими інструкціями працівників бухгалтерської служби).
Службові зв'язки	Зазначаються підрозділи підприємства, з якими вступає у взаємодію бухгалтерська служба.
Організація роботи	Включає: <ul style="list-style-type: none"> - правила внутрішнього розпорядку роботи працівників бухгалтерської служби; - показники оцінки діяльності бухгалтерської служби; - форми мотивації та стимулювання її працівників.

Впорядкування діяльності окремих працівників бухгалтерської служби проводиться через розробку та прийняття Посадових інструкцій.

Посадові інструкції працівників бухгалтерської служби розробляються та затверджуються головним бухгалтером спільно з юридичною службою. Посадові інструкції працівників бухгалтерської служби доводяться до

працівників під розписку із зазначенням дати ознайомлення. Якщо організаційна структура бухгалтерської служби складається із структурних підрозділів, то посадові інструкції складаються керівниками відповідних структурних підрозділів бухгалтерської служби. Вимоги Посадової інструкції є обов'язковими для працівника, який працює на певній посаді, з моменту його ознайомлення під розписку до переміщення на іншу посаду або звільнення. Укладаючи Посадові інструкції, агенти, які їх розробляють, мають керуватися Класифікатором професій ДК 003:2010, затвердженим і введеним в дію наказом Держспоживстандарту України від 28.07.2010 № 327 та Наказом Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності «Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» від 29.12.2004р. №336[5].

Для забезпечення формування ефективної рутинної поведінки та відносин Посадові інструкції складаються з дотриманням єдиного підходу до їх побудови, послідовності викладення, чіткості та зрозумілості формулювань та мають розкривати цілі та завдання, обов'язки та права, відповідальність посадової особи; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; порядок призначення, звільнення й заміщення посади. Діяльність бухгалтерської служби вимагає координації та управління. Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, який підпорядковується безпосередньо власнику (власникам) або уповноваженому органу (посадовій особі), яка здійснює керівництво підприємством відповідно до установчих документів.

Отже, організація бухгалтерського обліку підприємства покликана впорядкувати обліковий процес на локальному рівні та забезпечити формування дійового механізму реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку на рівні окремого суб'єкта економічної діяльності.

Основним інструментом створення ефективної організації бухгалтерського обліку підприємства є формування системи внутрішньої регламентації системи бухгалтерського обліку. Тому необхідно розподіляти організаційні регламенти підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку на три основні групи.

Організаційні регламенти, які розроблені на локальному рівні, є головними інструментами, які дозволяють впорядкувати обліковий процес підприємства та забезпечити формування дійового механізму реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку на рівні підприємства. Допомогти впорядкувати ведення бухгалтерського обліку, забезпечити дієвість механізму формування облікової інформації та дотримання положень нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, установчих та внутрішніх документів підприємства, положень соціальної відповідальності призначений розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку. Розпорядчий документ про організацію бухгалтерського обліку має визначати організаційні та технічні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємства.

Дійовим механізмом реалізації загальнодержавної політики у сфері бухгалтерського обліку, що дозволяє впорядкувати обліковий процес підприємства, є прийняття нормативно–правових актів, розроблених на загальнодержавному рівні.

Це дозволяє:

- гарантувати взаємозв'язок системи нормативно–правового регулювання на загальнодержавному рівні та системи бухгалтерського обліку окремого суб'єкта економічної діяльності як підсистем національної системи бухгалтерського обліку;
- нівелювати вплив обмеженої раціональності інституціональних агентів організації бухгалтерського обліку локального рівня;
- врахувати вплив інтеграційних процесів та інших факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, які визначають особливості організації бухгалтерського обліку підприємств в умовах постіндустріальної економіки.

На сучасному етапі організація бухгалтерського обліку відіграє стратегічну роль в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання. Саме тому існуючі проблеми потребують постійного вирішення та глибоких теоретичних досліджень. Вчені – економісти працюють над розв'язанням указаних проблем, розробляючи різноманітні механізми їх вирішення, які сприятимуть удосконаленню бухгалтерського обліку, адаптації до ринкових змін, міжнародних стандартів та потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів та будуть позитивною зміною для бухгалтерського обліку загалом.

Проведення подальших досліджень у напрямі визначення проблем організації бухгалтерського обліку на підприємствах України є досить актуальним та потребує пошуку нових, більш дійових шляхів їх подолання.

Список використаних джерел

1. Белоконь О. Проблеми вибору ефективної форми ведення бухгалтерського обліку // Матеріали I Всеукраїнської заочної науково-практичної конференції 20–22 січня 2010 року: Актуальні питання сучасної економіки. Частина 3.: Розділ 3. Актуальні питання становлення бухгалтерського обліку в Україні.
2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів вищих навчальних закладів / 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП Рута, 2003. 592 с.
3. Гаджа Т.В. Деякі проблемні питання регулювання бухгалтерського обліку в Україні URL: www.rusnauka.com/5_SWMN_2011/Economics/7_79835.doc.htm.
4. Давидов Г.М. Облікова політика: навч. посібник. К.: Знання, 2010. 479 с.
5. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, затверджений наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 № 336. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.440.0>.

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України: від 16.07.1999 р. № 996 URL: [http:// zakon.rada.gov. ua/go/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/go/996-14)
7. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку : сучасні реалії оновлення / Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 12. С. 304.
8. Класифікатор професій ДК 003:2010, затверджений і введений в дію Наказом Держспоживстандарту України «Про затвердження, внесення зміни та скасування нормативних документів» від 28.07.2010 № 327 URL:http://hrliga.com/index.php?module=norm_base&op=view&id=433
9. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава : ПУЕТ, 2014. 380 с.
10. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24 травня 1995 р. № 88 і зареєстроване в Міністерстві юстиції України 5 червня 1995 р. № 168/704 .URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
11. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / Кол. авторів; за заг. ред. М. Я. Азарова. К.: Міністерство фінансів України, 2010. 784 с.
12. Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації облікового процесу// Сталій розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2010. № 1. С. 178.
13. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учёта: современные проблемы /М. : Изд. Бухгалтерский учёт, 2007. 88 с.
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996 – XIV (зі змінами і доповненнями URL : www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14).
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

1.5. Аспекти визнання і обліку виконання концесійного договору в інноваційній економіці

Для забезпечення економічного зростання на базі застосування нових технологій і технічних досягнень державою створюються особливі умови інвестування окремих видів діяльності. Умови, які носять як правовий, так і фінансовий характер, закріплюються в договорах різного типу. Один з таких договорів відомий як *концесійний договір* (КД), суть якого полягає в наступному: держава (концедент) надає інвесторові (концесіонерові) на відшкодувальній основі виняткове право діяльності в окремих галузях. Відшкодування здійснюється або шляхом фінансової компенсації, або шляхом надання права використання об'єктів інвестування, що є державною власністю. Особливі, властиві тільки концесійному договору, ознаки (учасники – держава і бізнес-структура, об'єкт договору – державна власність, наявність виняткового права на діяльність) зумовлюють необхідність розробки окремого порядку обліку операцій, пов'язаних з його виконанням. Цього вимагає і принцип достовірності представлення інформації у фінансовій звітності.

Послідовно зазначимо аспекти, що визначають бухгалтерський облік в умовах виконання концесійного договору. Відомим фактом є те, що від того, який підхід (юридичний або економічний) переважає при складанні фінансової звітності, залежить методологія бухгалтерського обліку. Тому *перший аспект досліджуваного питання – це юридичне і економічне трактування концесійного договору.*

Класична теорія права відносить КД до адміністративних договорів (юридичне трактування), за результатами укладення якого інвестор не є рівноправним партнером відносно держави. Актом, що служить підставою для отримання рівних прав є владний акт держави – концесія (санкціонована поступка прав), яка з точки зору бухгалтерського обліку ідентифікується в якості нематеріального активу. Сьогодні, коли попит і пропозиція на міжнародному ринку інвестицій визначають зміст договору, КД визнається в якості правового акту (економічне трактування), на основі якого видається ліцензія, що закріплює передачу прав на здійснення діяльності або використання ресурсів з метою отримання економічної вигоди. Такий підхід демонструє переважання економічного змісту події над юридичною формою представлення і відповідає базовому принципу підготовки звітності – пріоритету змісту над формою.

Кожну реальну подію необхідно реконструювати в економічну – для демонстрації її дії крізь призму фінансової звітності, шляхом її ідентифікації. *Процедура ідентифікації – це другий аспект цього дослідження. Виходячи з умов виконання КД, інвестор визнає у своїй звітності або нематеріальний актив, наділяючи його правами на використання ресурсів як компенсації, або фінансовий актив при фінансовій компенсації з боку держави. Цей підхід закріплений в Інтерпретації IFRIC 12 «Концесійні договори надання послуг», який передбачає дві моделі виконання КД : модель*

нематеріального активу і модель фінансового активу. Згідно з умовами встановленими IFRIC 12 в системі Міжнародних Стандартів Фінансової Звітності (МСФЗ) за відсутності права на отримання грошових коштів або інших фінансових активів від концедента, коли як винагороду за послуги концесіонер отримує плату безпосередньо від користувачів об'єкта інфраструктури, винагорода визнається в якості нематеріального активу, а за наявності такого права – вона визнається в якості фінансового активу.

За економічним змістом КД є договором за інвестиційним проектом, економічний ефект від якого спостерігатиметься тільки в майбутньому і питання його надійної оцінки є наступним аспектом даної теми. Отже, в основу оцінки будь-якого інвестиційного проекту покладені ринкові ризики і невизначеності. Практика виробила для визначення вартості такого роду проектів кілька математичних моделей: дисконтованих грошових потоків, дерева рішень, Блэка-Шоулза-Мертонна, біноміальна і Монте-Карло. На вибір тієї або іншої моделі оцінки впливає наявність стратегічних ризиків, невизначеностей і вірогідності, виходячи з прогнозованої події, яка у разі КД мінімізована.

Останній аспект, що підлягає розкриттю, – це розробка механізму бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з виконанням концесійного договору. Автори пропонують модель відображення операцій з виконання концесійного договору на базі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що дослідженню суті концесійного договору з точки зору цивільного права і питанню застосування концесійного договору (концесії) надається велика увага, що доводиться різними публікаціями: С.Кемаева [20], И. Палесс [22], Р. Саватье [13], И. Фархутдинов [17]. З позиції економічної теорії вирішенню багатоаспектної проблеми його оцінки як форми інвестицій присвячені роботи таких відомих західних учених як: Д.Александр [1], В.Беренс [2], Д. Кейнс [4], Б. Нидлз [8], Р. Саватье [13], Е.Соломон [27], Й.Фишер [26], Э. Хендрексен і ван Бреда М. [18], Джоуль Хикс [25] та ін., що, поза сумнівом, сприяло розвитку методології бухгалтерського обліку.

Проблемним питанням оцінки і визнанню елементів фінансової звітності крізь призму застосування методології МСБО присвячені роботи сучасних дослідників Польщі, України, Росії і Молдови : М. Добия [24], В. Ковальова [6], Я. Крупки [5], В. Палія [9], М. Пятова [12], Я. Соколова [14], В. Цуркану [15] та інші.

Дослідження щодо зазначених аспектів буде проведено згідно з принципами сучасної методології обліку – методології МСБО, у тому числі порівняно з національними стандартами обліку Республіки Молдова за такою схемою:

- 1. Державно-приватне партнерство: значення, форми, законодавча база.*
- 2. Концесійний договір як форма залучення інвестицій : юридичний і економічний аспекти.*
- 3. Ідентифікація концесійного договору і його оцінка.*

4. Ілюстрація бухгалтерського обліку операцій виконання концесійного договору.

1. Державно-приватне партнерство: значення, форми, законодавча база

Сьогодні економічне зростання і стимулювання інноваційного процесу на базі залучення інвестицій в різні сфери економіки, пріоритетною з яких визнана соціальна, є необхідною умовою переходу на економіку, що ґрунтується на знаннях. Ця тенденція чітко прослідковується в актах державної політики як на європейському рівні («Європа – 2020: стратегія розумного, стійкого і усеосяжного зростання») [34], так і на рівні Східного партнерства (наприклад, «Стратегія інноваційного розвитку Республіки Молдова до 2020р») [33].

У цьому контексті визначена регулююча роль держави, призначення якої:

- сприяти залученню інвестицій для реалізації державно значимих проектів;
- сприяти консолідації усіх видів державних ресурсів і бізнес-середовища;
- регулювати ефективний розподіл ресурсів в умовах їх обмеженості.

Відомою формою прояву такого об'єднання ресурсів є державно-приватне партнерство (ДПП), під яким розуміється інституціонально закріплена система стосунків між державою і бізнес-структурою (приватним сектором), покликаною сприяти :

- залученню приватних інвестицій для реалізації проектів, спрямованих на розвиток соціально значимих галузей;
- ефективному використанню державних коштів.

Сьогодні роль ДПП актуалізується, оскільки: по-перше, активно залучає бізнес-структуру до розвитку економіки; по-друге, шляхом впровадження досягнення бізнесу в області технологій ноу-хау, менеджменту і маркетингу, деякі галузі національних інтересів (транспортна інфраструктура, енергетика, освіта, культура, соціальне обслуговування та ін.) підвищують якість послуг, що надаються.

Договори такого роду партнерства характеризуються деякими особливостями:

- сторонами договору завжди є держава і бізнес-структура (приватний сектор), як правило, юридична особа;
- предметом договору може бути будівництво, розвиток, відновлення, фінансування інфраструктурних об'єктів, що викликають громадський інтерес;
- змішане регулювання стосунків на базі законодавства публічного і цивільного права;
- бізнес-структура несе найбільш значимі ризики обов'язки, оскільки має організаційні навички і функціональні та фінансові можливості,

при цьому державні ресурси використовуються в міру необхідності і виділяються відповідно до критерію ефективності;

- носить середньо- або довгостроковий характер, до 50 років, що визначає і обсяг інвестицій, які відіграють важливу роль у розвитку інфраструктури [10, с. 24].

Таким чином, можна стверджувати, що нині на ринку фінансових послуг найбільшого поширення набувають угоди між державою і бізнес-структурою, а їх договірна практика знаходить свій розвиток в інвестиційній діяльності.

Оскільки в умовах ринкової економіки стрижнем державного регулювання підприємницької діяльності є законодавство, то і практика ДПП повинна здійснюватися на його базі, концептуальні положення якого розкриємо на прикладі законодавства Республіки Молдова (РМ).

У РМ, зважаючи на виняткову важливість залучення інвестицій, Законом «Про інвестиції в підприємницьку діяльність» № 81 від 18.03.2004 року регламентується правовий, соціальний і економічний порядок організації і розвитку інвестиційної діяльності [28]. Цим законом встановлені форми інвестицій, де разом із загальновідомими формами інвестицій (грошові кошти, право власності на майно, права, що надають акції і долі участі та ін.), виділені договірні права, у тому числі, на підставі концесії на дослідження, культивування, видобування і розвідку природних ресурсів, витікаючі з ДПП [28, ст. 4]. Враховуючи той факт, що договори ДПП виділені як окрема форма інвестицій, в Молдові існує спеціальний законодавчий акт, що регулює питання їх укладення і виконання – Закон «Про приватно-державне партнерство» РМ №179 від 10.07.2008 року (далі, Закон № 179) [29]. Положення вказаного закону визначають ДПП як довгостроковий договір для здійснення діяльності публічного інтересу, що ґрунтується на здатності кожного партнера розпоряджатися відповідним чином ресурсами, ризиками і доходами, предметом чого може бути будь-яке майно, роботи, публічні послуги або будь-яка діяльність [29, ст. 2], здійснювана державним партнером, за винятком прямо забороненої. Також цим законом передбачаються такі договірні форми здійснення ДПП, кожній з яких відповідає конкретний предмет цієї угоди. Так:

➤ *на базі договору підряду /про надання послуг* надаються громадські послуги комунальним господарством, виконуються платні послуги з капітального ремонту і обслуговування об'єктів інфраструктури та інших об'єктів ДПП, ведеться облік споживання ресурсів і організовується їх оплата споживачами;

➤ *на базі договору майнового найму/оренди* здійснюється передача майна, що знаходиться в державній власності, в тимчасове володіння або тимчасове користування;

➤ *на базі концесійного договору* здійснюється окремий вид послуги відповідно до Закону про концесію [29, ст.17, 18].

Важливо підкреслити, що залежно від міри залученості бізнес-структури в процес виконання договорів ДПП цим законом виділяються такі способи його реалізації :

1) *проектування-будівництво-експлуатація* – обов'язки з розробки, будівництва і експлуатації об'єкта договору передаються бізнес-структурі на термін не більше 50 років, яка може повністю фінансувати цей проект;

2) *будівництво-експлуатація-оновлення* – обов'язки з будівництва і експлуатації об'єкта договору передаються бізнес-структурі, яка може відповідно до чинного законодавства стягувати певну плату за користування державною власністю в якості компенсації за інвестиції терміном не більше 50 років;

3) *будівництво-експлуатація-передача* – обов'язки з будівництва, фінансування, експлуатації і змісту державної власності покладені на бізнес-середовище, яке може стягувати плату за користування в цілях відшкодування інвестицій і покриття витрат за змістом, а також в цілях отримання економічно обґрунтованого прибутку;

4) *майновий найм-розвиток-експлуатація* – обов'язки виплат вартості об'єкта державної власності, який бізнес-середовище отримує в тимчасове користування терміном не більше 50 років з метою отримання доходу;

5) *відновлення-експлуатація-передача* – обов'язку з відновлення, змісту об'єкту державної власності, який бізнес-середовище отримує в тимчасове користування терміном не більше 50 років.

За результатами виконання цих договорів об'єкт безоплатно повертається державному партнерові [29, ст.19].

Ще одним із способів здійснення договорів є *будівництво-передача-експлуатація*, це означає, що обов'язки з будівництва об'єкта покладаються на бізнес-структуру і передаються відразу ж після завершення будівництва державі на правах власності, яка у свою чергу, передає його бізнес-структурі з правом використання.

Очевидно, що три перші способи передбачають виконання або договору *підряду (про надання послуг), або концесійного договору (КД), а інші три - договори майнового найму (оренда)*. На перший погляд концесійний договір може бути кваліфікований як звичайний договір підряду, проте положення Закону № 179, виділяючи проекти ДПП на їх основі, вказують, що вони повинні впроваджуватися відповідно до базового Закону «Про концесії».

У РМ Закон «Про концесії» № 354 від 13.07.1995 року визначає **концесію як договір, за яким держава поступається (передає) інвесторові (фізичній особі або юридичній особі, у тому числі іноземному) правом на здійснення діяльності з розвідки, розробки, освоєння або відновлення природних ресурсів на території РМ, на надання державних послуг, експлуатацію об'єктів державної (муніципальної) власності, які у відповідності із законодавством повністю або частково виключені з цивільного обороту, а також право на здійснення окремих видів діяльності, у тому числі ,які становлять державну монополію, натомість на**

компенсацію і взяття на себе управління об'єктом [30, ст. 3]. Положеннями вказаного закону встановлюється право на власність концедента (держава), який зберігає за собою виняткове право розпорядження, поступаючись концесіонерові (бізнес-структурі) тільки правами на володіння і розпорядження об'єктом концесії [30, ст. 6], тоді як власністю концесіонера є результати використання об'єкта концесії. Слід зазначити, що нині в Республіці Молдова розробляється новий закон регулювання концесійних правовідносин, який покликаний гармонізувати національні норми відносно концесії з директивами ЄС, тому у рамках цього дослідження ми обмежуємося коротким розкриттям змісту чинного закону про концесії РМ.

Важливо зазначити, що інноваційна спрямованість економіки полягає в створенні нових видів соціальних і спеціальних послуг, саме тих, які є предметом КД, і в цьому контексті такий договір набуває форми інноваційного партнерства між державою і бізнес-структурою, що актуалізує тему цього дослідження.

Оскільки Республіка Молдова в 2014 році стала асоційованим членом Європейського Союзу (ЄС) на базі угоди про асоціацію, то вважаємо доречним коротко охарактеризувати законодавчу базу в частині укладення КД на європейському рівні.

Як відомо, стратегією «Європа – 2020: стратегія розумного, стійкого і усеосяжного зростання» ключова роль відведена державній політиці та її інструментам в цілях сприяння розвитку соціальної сфери для її ефективності й інноваційності [34].

Саме цей факт відзначений введеною в дію Директивою 2014/23/ЄС [37] від 26.02.2014 року про укладення концесійних угод, яка покликана регулювати питання укладення договорів концесії на послуги і будівельні роботи та передбачає особливий порядок фінансування при виконанні такого роду договорів. Ця директива доповнює такі Директиви ЄС :

► 93/37/ЕЕС, в якій концесія визначається як акт передачі державою(громадською владою) об'єктів інфраструктури або інших громадських служб третій стороні, що знаходяться у її власності, для управління ними за умови прийняття останньої на себе підприємницького ризику і обов'язків з експлуатації [38];

► 2004/17/ЄС від 31 березня 2004 року, що регулює питання укладання громадських договорів у сфері водо- і енергопостачання, транспорту і спеціальних послуг [35];

► 2004/18/ЄС від 31 березня 2004 року про координацію процедур при укладанні контрактів на виконання робіт, постачання товарів і надання послуг, яка визнана «класичним» документом, що регулює питання ДПП. Положення директиви ґрунтуються на загальному понятті «публічний договір», який означає будь-який письмовий відшкодувальний договір між приватною стороною (економічний оператор) і органом публічної влади для

здійснення робіт, постачання товарів або надання послуг, у тому числі концесійні угоди та інші види договорів ДПП [36].

Правила, встановлені позначеними директивами, застосовані до процедури укладення договорів про партнерство між державою і бізнес-структурою, у тому числі і концесійних угод, тільки у тому випадку, якщо вони відповідають таким вимогам:

- вартість проекту має бути вище встановленого «порогового» діапазону;

- концедент є публічним замовником, тобто це або держава, або корпорації, або установи публічного права (юридичні особи, створені для виконання в громадських інтересах діяльності некомерційного характеру, фінансовані або керовані публічними утвореннями), або секторальні замовники, зайняті в комунальній сфері [35–37].

На підставі викладеного вище, автори формулюють *гіпотезу дослідження таким чином: оскільки концесійний договір є специфічною формою інвестицій, то природно, що вона (специфіка) знаходить відображення у фінансовій звітності і впливає на її зміст в частині достовірності інформації про фінансовий стан бізнес-структури, що бере участь в ДПП.*

Відповідно до вимог методології бухгалтерського обліку, будь-яка реальна подія має бути трансформована шляхом реконструкції в економічну подію і знайти своє відображення в звітності в якості одного з її елементів активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат. У цьому контексті пріоритетним завданням авторів є розкриття суті концесійного договору, на базі юридичного і економічного трактування, яке і визначає порядок ідентифікації, оцінки і визнання в якості елементів звітності результатів його виконання. Для цього звернемося до змісту наступного етапу дослідження.

2. Концесійний договір як форма залучення інвестицій: юридичний і економічний аспекти

У сучасному товаристві взаємні права і обов'язки виникають головним чином на базі узгодженості і волевиявлення всіх учасників договору, що знаходить в ньому своє відображення і визначає правові наслідки його виконання. Так, при виконанні умов договору відбувається переміщення економічних благ між його учасниками, а чинне законодавство сприяє правовому виконанню прийнятих обов'язків.

Встановлено, що зміст одного і того ж акту юристи і економісти розглядають по-різному: юристи головним чином – крізь призму зобов'язальних правовідносин, економісти – крізь обмін економічними благами [13, с. 165]. В узагальненому сенсі це означає, що об'єктом вивчення одного і того ж акту є в юриспруденції основа виконання, а в економіці – результат виконання. Звідси і два трактування договору як об'єкта вивчення: *юридична і економічна*. Але незаперечно і те, що обидва ці трактування взаємно доповнюють один одного [12, с. 58], оскільки неможливо зрозуміти договірне право, не враховуючи його економічних наслідків, і не можна

отримати повного уявлення про процес економічного обміну, не знаючи про основу договорів, через які цей процес реалізується.

Одним з таких яскравих проявів взаємного доповнення права і економічних умов є особливого роду договірної акт – концесійний договір. Вважаємо важливим відзначити, що дуже часто концесійний договір ототожнюється з концесією, що з певної позиції цілком доречно. Проте, зважаючи на те, що в основу сучасної методології бухгалтерського обліку покладена концепція достовірності, необхідно виділити цю базову відмінність, оскільки вона робить безпосередній вплив на зміст фінансової звітності. Полягає ця відмінність у тому, що в *цивільному праві існує розуміння концесії як форми регулювання інвестицій (юридичне трактування) і як форми залучення інвестицій (економічне трактування)*. Розкриємо цю відмінність детальніше і обґрунтуємо кожне з трактувань.

У загальноприйнятому термінологічному значенні «концесія» є санкціонованою державою поступкою прав. З правової точки зору класична концесія була формою стосунків, поміщених в односторонній владний акт держави, на підставі якої передається суб'єктивне право користування ресурсами і допускаються інвестиції до економічної діяльності на обмеженій території. Таким чином, застосування концесії обмежується областю стосунків з державою у сфері діяльності, що становить його монополію, а також пов'язаних з використанням його власності. Ці ознаки були закладені в основи ДПП в частині використання державної власності, які виділяють концесію в системі управління ресурсами і тепер.

В той же час іншою особливістю концесії завжди була абсолютна залежність її дії від волі держави, що бере участь в договорі, вирішує зберегти або припинити її дію, що і характеризує концесію як односторонній акт. Очевидно, що в односторонньому договорі тільки одна особа бере на себе обов'язок виконання. У двосторонньому договорі дві особи приймають на себе обов'язки одна відносно іншої (наприклад, майнове наймання) і незалежно від змісту договору, якщо одна сторона приймає на себе обов'язок, а інша погоджується з цим, то виникають зобов'язальні стосунки. Той, хто приймає на себе обов'язок, стає боржником за зобов'язанням; той, відносно кого він перейняв на себе обов'язок – кредитором за цим зобов'язанням [13, с. 173]. На вимогу кредитора в необхідних випадках здійснюється примус боржника виконати свій обов'язок. Це визначає юридичну цінність права вимоги і тим самим підтверджує його економічну цінність.

Таким чином, в контексті суб'єктивності правовідносин концесія є інструментом дозвільної системи держави для інвестиційних вкладень, разом з іншим таким інструментом – ліцензією [17, с. 87].

Звідси з позиції концесіонера-укладача звітності і *юридичне трактування концесії як певного виду нематеріального активу* з її відображенням в розділі балансу «Активи» по відповідній балансовій статті.

Проте у формі одностороннього акту державної влади концесія в другій половині ХХ століття була практично повністю витіснена концесійним договором.

Спочатку концесія як форма дозволу інвестицій застосовувалася в нафтовій галузі, а потім і для виконання робіт, пов'язаних зі створенням інфраструктури і соціальних об'єктів, в яких була зацікавлена держава. Ці умови виконання концесії набули характеру зобов'язань концесіонера за договором, тоді як по правовій формі концесія залишалася одностороннім актом, що зумовлювало нерівність прав і обов'язків кожного з учасників угоди. Більше того, залучення інвестицій визначалося попитом і пропозицією на ринку фінансового капіталу, а не умовами концесії, в ті сфери, в яких була зацікавлена держава. У цьому контексті був розроблений і адаптований на практиці новий двосторонній правовий акт – *концесійний договір*, в основу якого покладені ключові ознаки концесії, при цьому акцент поставлений на необхідності відображення економічних умов, що постійно міняються, і гарантій для концесіонера [17, с. 89]. Пристосованість КД до цілей правового регулювання пояснюється просто: концесія завжди була основою виникнення суб'єктивного права концесіонера на користування того майна, що знаходиться в державній власності.

Слід зазначити, що економічна термінологія сучасніша, ніж юридична, оскільки створюється для можливості адаптації економічних явищ, властивих сьогоднішньому дню. Остання ж характеризується як консервативна, оскільки у більшій своїй частині базується на постійних цивілізаційних цінностях (рівновага інтересів сторін в договорі; обов'язок виконання; свобода вираження волі в договорі, обмеження цієї свободи в державних інтересах) [13, с. 90]. Але ці константи мають бути адекватно застосовні в умовах економіки, що динамічно міняється, – економіки інноваційного розвитку, з метою усунення можливих непорозумінь, коли одне і теж саме слово застосовується в економіці і в праві в різних сенсах.

Так сталося і з поняттям «концесія»: для юриста – це односторонній тип дозвільного договору на залучення інвестицій в певний сектор економіки, що являє собою державний інтерес, для економіста – це інвестиційні вкладення, від яких в майбутньому концесіонер чекає економічної вигоди.

Проте виникнення КД як правового акту класична теорія права піддала критиці й продовжувала ототожнювати його з концесією і відносити до категорії так званих адміністративних договорів, що характеризуються свідомо нерівноправним положенням концесіонера і односторонніми правами держави, стверджуючи, що актом, який служить правоосновою для отримання інвестором прав, є не договір, а владний акт держави [17, с. 90].

Проте під впливом економічних перетворень виникла необхідність в розробці способів забезпечення прав концесіонера і піддалися перегляду адміністративні начала, а залежність виконання договору від односторонньої волі держави – сторони в договорі – стала основою для довгих суперечок про правову природу КД.

Першим кроком до розуміння КД як цивільно-правового документу стало включення в нього тих умов, що забезпечують захист прав бізнес-структури (приватної особи), для чого при його укладенні

передбачалося застосування норм міжнародного права, при вирішенні суперечок, впливаючих з договору [17, с.91]. Ці норми стали розглядатися як грошовий кошт забезпечення захисту прав концесіонера, головна з яких – це гарантія прав концесіонера здійснювати діяльність і отримувати від неї прибуток.

Сьогодні КД отримав визнання як особливий «змішаного» типу договір, що складається з двох частин: що регулює, включає умови передачі, і договірної, такої, що містять спільно обумовлені умови [10, с. 140]. Практика його застосування сприяла тому, що в ньому вже відсутня сама категорія концесії як дозволяючого акту здійснення діяльності концесіонером, але залишилася її головна відмінна риса – стосунки між державою і бізнес-структурою. Інші умови (стосунки відносно довірчого управління, підрядні і орендні стосунки) відступають на другий план і є лише особливостями, які в тому або іншому ступені властиві усім договорам ДПП.

Після того, як нами з'ясовано, що КД як правовий акт є формою регулювання інвестицій, розкриємо його економічну суть. Призначенням цього договору є встановлення порядку фінансування бізнес-структурою об'єктів, в яких зацікавлена держава – об'єктів інфраструктури. У зв'язку з цим йому наданий організаційний характер з фінансування окремого виду діяльності, який кардинально змінив його економічну природу і зробив його універсальним інструментом управління інвестиціями у будь-якій сфері діяльності. Відомо, що в системі бухгалтерського обліку договори, пов'язані з фінансовими операціями як облікові об'єкти кваліфікуються в якості *фінансових інструментів, отже, і КД, що передбачає фінансування особливого роду діяльності, відноситься до цієї кваліфікаційної групи (економічне трактування).*

Відповідно до методології бухгалтерського обліку, фінансовий інструмент представлений в звітності двома елементами – фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями. Оскільки концесіонер є інвестором проекту КД, то здійснюване ним фінансування є інвестицією, яка з точки зору бухгалтерського обліку є *договірним правом на отримання грошових коштів або іншого аналогічного ресурсу [11, с. 2293]. Звідси і економічне трактування КД як фінансового активу, і його відображення в розділі балансу «Активи» у відповідній балансовій статті.*

За результатами проведеного проміжного дослідження визначено, що в конкретних умовах КД може відбиватися у фінансовій звітності концесіонера або в якості нематеріального активу або в якості фінансового активу. Для встановлення, в якості якого виду активів слід визнати концесійний договір, потрібно провести процедуру ідентифікації, а також встановлення можливості його надійної оцінки і вибір моделі. Це і є наступним пріоритетним завданням дослідження, що розглядається нижче.

3. Ідентифікація концесійного договору і його оцінка

Як відомо, центральний принцип в системі МСФО – це принцип пріоритету змісту над формою, суть якого полягає в тому, що кожен факт,

операція і подія, відображені у бухгалтерському обліку, мають як економічні, так і юридичні характеристики. З точки зору юридичного трактування, в першу чергу мають значення права і зобов'язання осіб – учасників господарських процесів, пов'язаних з фактом господарського життя, з економічного – вплив цього факту на майнове і фінансове положення організації і на фінансові результати її діяльності. Дотримання цього принципу є обов'язковим при *ідентифікації* економічної події, яка складається з двох етапів :

- ідентифікація в часі (елементів фінансової звітності);
- ідентифікація за економічними характеристиками (класифікація активів і зобов'язань, доходів і витрат).

Відповідно до першого етапу КД був ідентифікований в якості активу як елемент фінансової звітності. Важливо підкреслити, що при застосуванні юридичного трактування відносно КД вимога пріоритету змісту над формою не порушується, а при його економічному трактуванні – дотримується. Суть і значення ідентифікації детально розкриті авторами .

При проведенні другого етапу ідентифікації потрібний аналіз усіх економічних умов, що характеризують КД і визначають його виконання, що викладається нижче.

Як вже відомо, ці договори укладаються для надання бізнес-структурою особливого виду послуг. Оскільки вище розкритий еволюційний процес становлення КД як правового акту, в цій частині зупинимося тільки на тих ключових особливостях договору, які визначають методологію операцій, пов'язаних з його виконанням.

Традиційне призначення КД – це надання послуг державі зі здобичі природних ресурсів, обслуговування об'єктів інфраструктури, підприємств, устаткування на певних умовах за разову або періодичну винагороду. З часом його призначення розширилося, і сьогодні мета КД полягає не лише в передачі державним сектором (**концедентом**) **управління будівництвом соціально значимих об'єктів (дороги, мости, залізниці, об'єкти ЖКГ, об'єкти охорони здоров'я і т. д.) за договором підряду бізнес – середовищу(концесіонерів)**, але і в прийнятті на себе відповідальності за його фінансування або за рахунок бюджетних коштів, або, за їх відсутності шляхом надання цій структурі права ведення в процесі виконання КД певного бізнесу [11, с. 2291].

Таким чином, характерною особливістю КД, що відрізняє його від звичайного договору із зовнішнім підрядником на проведення будівельних робіт, є відповідальність концедента за фінансування послуг комунального користування, а концесіонера – обов'язок їх надання. До інших економічних характеристик концесійного договору можна віднести:

➤ встановлення справедливої вартості винагороди (ціни) за користування інфраструктурним об'єктом (отримання комунальної послуги) і порядку її подальшої зміни;

➤ зобов'язання концесіонера щодо повернення об'єкта інфраструктури концеденту у встановлені терміни і за встановлену форму винагороди [16, с.53].

Завдання бухгалтерського обліку полягає в наданні достовірної інформації для відображення в звітності даних про виконання умов концесійного договору. При цьому облік залежить від того, хто здійснює контроль над об'єктом після здачі його в експлуатацію :

- концедент поступається концесіонерові правом контролю;
- концедент зберігає право контролю.

Отже, право контролю – це *перша економічна умова* для ідентифікації КД і встановлення моделі його оцінки. Вважається, що концедент контролює об'єкти інфраструктури, якщо:

- здійснює контроль або регулювання послуг, які зобов'язаний робити концесіонер з допомогою інфраструктури, і визначає, кому він зобов'язаний їх робити і за якою ціною;
- контролює значну залишкову долю в активах на кінець терміну угоди на основі права власності або іншим чином [16, с. 54].

Прикладами контролю з боку концедента є: регулювання ціни на комунальні послуги шляхом обмеження верхньої межі; обмеження можливості концесіонера щодо використання або продажу об'єкта інфраструктури.

Другою економічною умовою КД є вибрана форма винагороди концесіонера за надані їм послуги:

- у вигляді договірної права вимоги грошових коштів або фінансових активів у концедента;
- у вигляді договірної права стягування плати з користувачів об'єкта інфраструктури.

Вплив вказаних умов на первинне визнання концесійного договору представлений на рис. 1.2

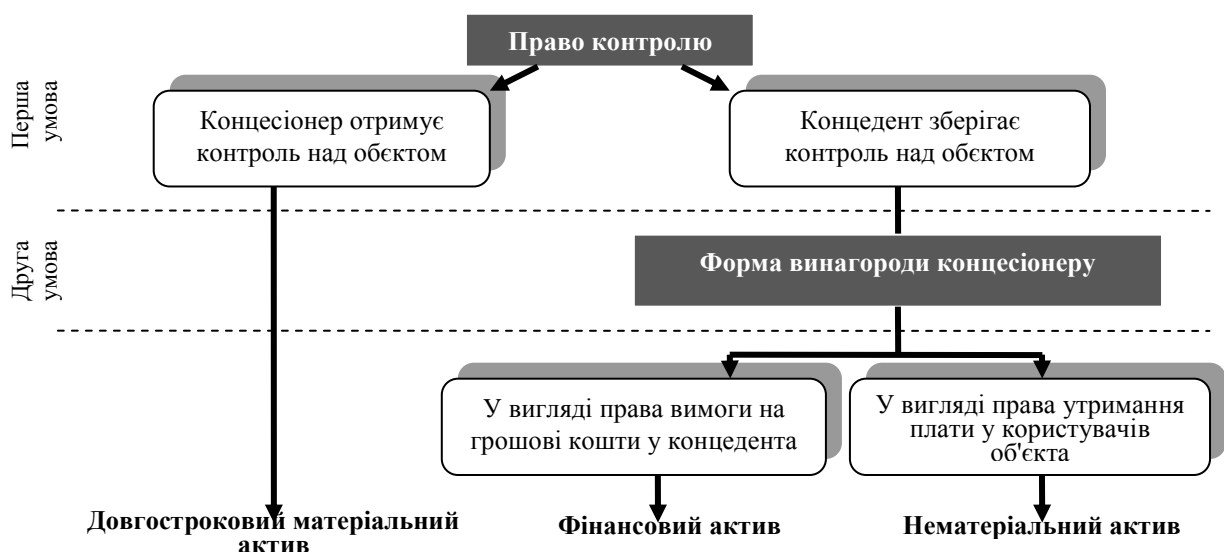


Рис 1.2. Вплив умов концесійного договору на його первинне визнання
Джерело: [16, с. 54]

Таким чином, як відображає рис. 1.2., у разі відсутності контролю з боку концедента, інфраструктурний об'єкт враховуватиметься концесіонером або як основний засіб, або як актив, переданий у фінансову оренду.

Оцінка і облік цих об'єктів здійснюються на підставі положень МСБО [32] – IAS 16 «Основні засоби» і IAS 17 «Оренда», у поєднанні з правилами IFRS 15 «Дохід за договорами з покупцями» і IAS 20 «Облік державних субсидій і розкриття інформації про державну допомогу». Стосовно системи бухгалтерського обліку Республіки Молдова вирішення цих питань здійснюється на базі відповідних НСБО [31].

Збереження контролю концедентом робить істотний вплив на зміст фінансової звітності. Для забезпечення єдиного підходу відображення у бухгалтерському обліку операцій з виконання концесійного договору використовуються правила, що містяться в **Інтерпретації IFRIC 12 «Концесійних договорів надання послуг» [32]**. Вона пропонує застосування уніфікованої методики обліку концесійного договору заснованої на базі однієї з двох моделей оцінки : модель фінансового активу і модель нематеріального активу (див. рис. 1.2). Згідно з правилами, встановленими IFRIC 12, винагорода визнається в якості фінансового активу, у разі наявного у концесіонера права на отримання грошових коштів або інших фінансових активів від концедента. За відсутності такого права, концесіонер отримує плату безпосередньо від користувачів об'єкта інфраструктури.

Із сказаного можна констатувати, що в контексті проведення ідентифікації до уваги береться договірне право. Так, договірне право на отримання фінансування з боку концедента ідентифікується в якості фінансового активу, який слід враховувати згідно з IFRS 9 «Фінансових інструментів» [32]. Якщо у концесіонера договірне право на стягування плати з користувачів комунальної послуги, то воно ідентифікується як нематеріальний актив, за облік якого слід вести згідно з IAS 38 «нематеріальних активів». Положення цих стандартів застосовуються у поєднанні з положеннями МСФО, що регулюють питання обліку доходів від реалізації послуг, будівництва і витрат на етапі експлуатації.

Іншою проблемою цього дослідження є встановлення моделі оцінки і відображення в звітності концесіонера операцій з виконання концесійного договору. Особливо вона проявляється при будівництві інфраструктурних об'єктів власними силами, які є активами концедента, оскільки концедент їх контролює, або існуючих активів, які залишаються під контролем концедента, але передані в концесію.

Як було вказано, при застосуванні моделі фінансового активу концедент несе повну відповідальність за оплату концесійних послуг концесіонером. Виниклий при цьому фінансовий актив може відноситися до однієї з наступних категорій залежно від термінів виконання робіт :

- категорія SPPI (позики або дебіторська заборгованість);
- призначений для торгівлі (конвертовані облігації; чи запозичення з плаваючою ставкою відсотка).

Застосування першої категорії фінансового активу можливе у разі, коли договір передбачає повернення концесіонерові в повному обсязі первинних інвестицій. При первинному визнанні фінансовий актив враховується за справедливою вартістю, а відсотки на залишок дебіторської заборгованості розраховуються з допомогою методу ефективної ставки відсотка. При подальшій оцінці фінансовий актив враховуватиметься за амортизованою вартістю.

Первинне визнання нематеріального активу (концесії) здійснюється концесіонером на дату передачі ризиків і вигод, пов'язаних з будівництвом інфраструктурного об'єкта, встановлену в концесійному договорі, тобто на початку будівельної фази. Концесія є правом концесіонера на отримання винагороди (стягування плати) з боку користувачів, тому її виконання можливо тільки після закінчення будівництва інфраструктури. При первинному визнанні нематеріальний актив (концесія) враховується за справедливою вартістю, що підлягає до отримання компенсації, обумовленої в концесійному договорі. Неминучим наслідком застосування цієї моделі є наявність угоди обміну, за якої концесіонер отримує право ведення певного бізнесу в обмін на будівельні послуги. Оскільки в цій ситуації має місце обмін неоднорідними активами (будівельні послуги обмінюються на нематеріальний актив), то виручка повинна визнаватися відповідно до IFRS **15 «Доходів за договорами з покупцями»**, який вимагає відображення доходів від продажів за справедливою вартістю отриманих активів з одночасним визнанням фактичних витрат на будівництво. Порядок оцінки залежно від прийнятої моделі є іншою особливістю відображення в звітності концесійного договору.

Як вже відомо, КД є інвестиційним проектом, який націлений на отримання економічного ефекту в майбутньому. Ця його характерна риса і визначає підхід в його оцінці.

На сучасному етапі, як показує аналіз економічної літератури, виділяється три підходи в оцінці елементів фінансової звітності : витратний; ринковий і прибутковий. Зазначимо, що темі цих підходів присвячена безліч робіт сучасних учених – економістів.

На думку авторів, для оцінки інвестиційного проекту, доцільне застосування прибуткового підходу, що обумовлено характерною особливістю: результати його прояву націлені на майбутнє. У рамках прибуткового підходу існує декілька методик оцінки інвестиційного проекту. Наприклад, на думку видатного економіста Й. Фішера, в основу інвестиційного проекту покладено використання капіталу, що означає отримання відсотка в якості форми додаткового доходу, а сума майбутніх доходів, що дисконтується, становить величину використовуваного капіталу [1, с. 89-92]. По суті це один з найбільш затребуваних способів оцінки бізнесу – метод дисконтування грошових потоків, суть якого в обчисленні дисконтованої ціни фінансових потоків, очікуваних від оцінюваного майна [26]. Розвиток цього методу знайшов відображення в роботах таких відомих

економістів, як Д. Кейнс (запропонував концепцію внутрішньої ставки відсотка) [4] і Э. Соломон (висунув ідею залишкової вартості об'єкта) [27].

Застосування моделі оцінки інвестиційного проекту на базі грошових потоків, що дисконтуються, аналізується низкою дослідників [5], [6], [7], [10], [11], тому в цій роботі автори зупиняються тільки на визначальних моментах.

Так, доцільне його застосування для оцінки інвестиційних проектів при виконанні таких умов :

- майбутні грошові потоки істотно відрізняються від поточних;
- інформаційне поле достатнє, щоб обґрунтувати розмір майбутніх потоків грошових коштів від об'єкта інвестування;
- доходи і витрати, пов'язані з інвестиційним проектом носять періодичний характер;
- підлягає оцінці великий об'єкт.

Проте цей метод має і недоліки як з теоретичної, так і з практичної точок зору. На думку А. Лукашова на практичному рівні метод дисконтованих грошових потоків є дуже чутливим до змін в параметрах фінансової моделі, наприклад, у ставці дисконтування, а на теоретичному рівні цей метод не враховує імовірнісний характер результатів інвестиційного проекту та ігнорує внесок у вартість проекту управлінської складової організації [7, с. 23].

Практика зробила й інші моделі оцінки інвестиційного проекту, відомі як альтернативні математичні моделі, що частково усувають недоліки методу дисконтованих грошових потоків : «метод дерева рішень», Блека-Шоулза-Мертонна, біноміальна і Монте-Карло. На вибір тієї або іншої моделі оцінки впливає наявність ризиків, невизначеності, вірогідності результату прогнозованої події, що, у свою чергу, залежить від етапу інноваційної діяльності. Відзначимо, що:

- доцільне застосування методу дисконтованих грошових потоків тоді, коли ризики незначні, а невизначеності мінімізовані;
- слід використати метод Монте-Карло у тому випадку, якщо ризики незначні, але висока міра невизначеності;
- необхідно обрати біноміальну модель (метод реальних опціонів), якщо і високі ризики, і значна невизначеність [11, с. 1697].

Проте, незважаючи на певні переваги, ці моделі є альтернативними. Вважається, що ці методи застосовуються для оцінки концесійних договорів у рамках інноваційних проектів.

На думку авторів, для надійної оцінки виконання КД доцільно застосовувати метод дисконтування грошових потоків. Зроблений висновок ґрунтується на:

- власне сутності КД, в якому втілені його особливості, які нівелюють ефект від різного роду ризиків;
- аналізі недоліків позначеного методу як практичного характеру (чутливість до змін в параметрах фінансової моделі ставки дисконтування, темпах зростання грошових потоків), так і теоретичного характеру (ігнорує

імовірнісний характер результатів інвестиційного проекту), але якими в умовах виконання КД можна нехтувати.

Така позиція відповідає положенням **IFRS 9 «Фінансових інструментів»**, методу дисконтування грошових потоків, що рекомендує застосування для фінансових активів, яким фактично є договірне право на отримання фінансування.

На практиці зустрічаються концесійні договори, в яких право на винагороду грошовими потоками поділяється між фінансовим активом і нематеріальним активом (концесією). У цьому випадку має місце часткове відшкодування концедентом первинної інвестиції. Відносно частини, що залишилася, концесіонеріві надається право стягування плати з користувачів. Оцінка таких угод носить складніший характер.

Як видно, особливістю КД, як будь-якого інвестиційного проекту, є складність його вартісного виміру. Тому і знадобилася розробка особливого підходу в оцінці ресурсів, на величину якої стали робити вплив чинники як зовнішнього положення, так і внутрішнього стану бізнес – структури. Цей особливий підхід був позначений як концепція оцінки за справедливою вартістю, що є базовою ідеєю методології МСФО, – сучасної методології обліку і звітності. Згідно з цією концепцією, застосування оцінки активів за справедливою вартістю дозволяє продемонструвати їх цінність на дату підготовки звітності.

Практичний аспект нашого дослідження полягає в демонстрації застосування моделі оцінки в умовах виконання КД, рекомендованої IFRIC 12 і механізму бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з виконанням КД, який представляємо нижче.

4. Ілюстрація бухгалтерського обліку операцій виконання концесійного договору

Відомо, що результати діяльності організації знаходять своє відображення в її фінансовій звітності, мета якої – надання достовірної інформації для ухвалення ефективних рішень її користувачами. В умовах відображення операцій, пов'язаних з виконанням КД, дотримання вимоги достовірності фінансової звітності набуває особливого значення. Для цього вимагається взяти до уваги правила, методи і техніку реєстрації, вживані для відображення операцій системою бухгалтерського обліку і звітності.

Необхідно підкреслити, що питання виконання концесійних договорів розглядаються багатьма дослідниками або з точки зору історії розвитку і еволюції їх застосування [21], або з позиції менеджменту – як інструменту державної політики [17], або у взаємозв'язку бухгалтерського і податкового обліку в окремо взятій державі [18], [20]. У цьому контексті авторам видається актуальною проблемою розробка механізму бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з виконанням КД на підставі положень вище позначених МСФО [32]. У зв'язку з цим слід зазначити, що в системі бухгалтерського обліку і звітності РМ на базі НСБУ [31] відсутні положення для вирішення цього питання.

Приклад 1. Компанія уклала концесійний договір, згідно з умовами якого:

- концесіонер повинен провести повну реконструкцію і модернізацію моста впродовж двох років;
- термін договору - 10 років, включаючи етап реконструкції (з 201N-1 р. по 201N р. включно) і етап експлуатації (з 201N+1 р. по 202N-1 р. включно). Договір передбачає і технічне обслуговування об'єкта концесіонером впродовж усього етапу експлуатації;
- за прогнозами концесіонера річні витрати на проведення будівельних робіт – 250 000 євро, планований рівень прибутку – 6%, ефективна ставка – 7%;
- концесіонер фінансує договір повністю за рахунок власних засобів і нерозподіленого прибутку;
- фактичні витрати на технічне обслуговування об'єкту підлягають визнанню в тому звітному періоді, коли вони будуть понесені, їх прогнозний рівень - 12 500 євро на рік;
- концесія надає право концесіонерові стягувати плату з проїжджаючого транспорту у розмірі 92 500 євро за рік, впродовж 8 років (201N+1 р. – 202N-1 р.).

Відповідно до Облікової політики, Компанією оцінка концесійного договору здійснюється за моделлю нематеріального активу.

Згідно з вказаною моделлю, доходи від реконструкції моста впродовж двох років (201N -1 р. – 201N р.) визнаються в якості нематеріального активу, як право стягування плати з користувачів інфраструктурним об'єктом, вступ в силу якого можливий тільки після закінчення будівельних робіт (201N+1 р.). Це право класифікується як концесія, її первинна вартість – 530 000 євро ($2 \times (250\,000 \text{ євро} + 250\,000 \text{ євро} \times 0.06)$) (де 250 000 євро – річні витрати на реконструкцію моста. Відповідно до договору, концесія надає право концесіонерові стягувати плату з проїжджаючого транспорту у розмірі 91500 євро за рік впродовж 8 років. Як нематеріальний актив концесія підлягає амортизації впродовж періоду, в якому очікується її експлуатація концесіонером (8 років).

У бухгалтерському обліку на основі даної ситуації робляться наступні записи (таблиця 1.5).

Бухгалтерські записи первинного визнання нематеріального активу(концесії) (діюча модель оцінки)

Дата	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки			
		Дебет	Сума, євро	Кредит	Сума, євро
201N - 1	Визнана первинна вартість нематеріального активу по КД	Нематеріальний актив	530 000	Довгострокові доходи майбутніх періодів/ Субсидії	530 000
	Визнані витрати з будівництва інфраструктурного об'єкта	Собівартість зроблених послуг	250 000	Різні рахунки з обліку зроблених витрат	250 000
	Погашені зобов'язання по будівництву	Різні рахунки з обліку зроблених витрат	250 000	Поточний рахунок у банку	250 000
	Віднесена доля довгострокових доходів майбутніх періодів до поточних доходів	Довгострокові доходи майбутніх періодів/ Субсидії	530 000	Поточні доходи майбутніх періодів/ Субсидії	530 000
	Визнані доходи звітного періоду	Поточні доходи майбутніх періодів/ Субсидії	265 000	Доходи від надання послуг	265 000
201N	Визнані витрати з будівництва інфраструктурного об'єкта	Собівартість зроблених послуг	250 000	Різні рахунки по обліку зроблених витрат	250 000
	Визнані доходи звітного періоду	Поточні доходи майбутніх періодів/ Субсидії	265 000	Доходи від надання послуг	265 000
	Погашені зобов'язання по будівництву	Різні рахунки по обліку зроблених витрат	250 000	Поточний рахунок у банку	250 000
201N+1	Надійшли грошові кошти від користувачів інфраструктурного об'єкта	Поточний рахунок у банку	92 500	Доходи від надання послуг	92 500
	Нарахована амортизація нематеріального активу за рік	Адміністративні витрати	66 250	Амортизація нематеріальних активів	66 250
	Визнані витрати з технічного обслуговування моста	Адміністративні витрати	12 500	Різні рахунки з обліку зроблених витрат	12 500

Для повноти розкриття питання оцінки концесійного договору при первинному визнанні та відображенні в обліку далі передбачається, що операції, пов'язані з його виконанням, здійснюються відповідно до моделі фінансового активу.

Приклад 2. Відомо (продовження прикладу 1), що згідно з моделлю фінансового активу сума до отримання від концедента – дебіторська заборгованість, спочатку оцінюється за справедливою вартістю. На початок експлуатації (201N+1 р.) дебіторська заборгованість становить 548 550 євро (530 000 євро + 18 550 євро), де:

- 530 000 євро – справедлива вартість будівельних послуг за два роки ($2 \times (250\,000 \text{ євро} + 250\,000 \text{ євро} \times 0.06)$);
- 18 550 євро - ефективний процентний дохід за другий рік ($265\,000 \text{ євро} \times 0.07$).

У бухгалтерському обліку на основі даних ситуації робляться наступні записи (таблиця 1.6).

Таблиця 1.6

**Бухгалтерські записи первинного визнання фінансового активу
(альтернативна модель оцінки)**

Дата	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки			
		Дебет	Сума, євро	Кредит	Сума, євро
201N - 1	Визнана первинна вартість дебіторської заборгованості концедента [1]	Довгострокові фінансові активи	265 000	Довгострокові доходи майбутніх періодів/ Субсидії	265 000
	Визнані витрати на будівництво об'єкта концесії	Собівартість зроблених послуг	250 000	Різні рахунки з обліку зроблених витрат	250 000
	Погашена кредиторська заборгованість по будівництву	Різні рахунки по обліку зроблених витрат	250 000	Поточний рахунок у банку	250 000
201N	Нарахована дебіторська заборгованість концедента	Довгострокові фінансові активи	265 000	Довгострокові доходи майбутніх періодів/ Субсидії	265 000
	Визнані доходи по ефективній ставці відсотка	Довгострокові фінансові активи	18 550	Поточні доходи майбутніх періодів/ Субсидії	18 550
	Визнані витрати по будівництву інфраструктурного об'єкту	Собівартість зроблених послуг	250 000	Різні рахунки по обліку зроблених витрат	250 000

¹ Дебіторська заборгованість концедента визначена з огляду на суму фактичних витрат на реконструкцію (250000 євро) і величини прибутку концесіонера 15 000 євро ($250\,000 \text{ євро} \times 0.06$) згідно зі встановленим відсотком.

	Погашена кредиторська заборгованість по будівництву	Різні рахунки по обліку зроблених витрат	250 000	Поточний рахунок у банку	250 000
	Віднесена доля довгострокових доходів майбутніх періодів до поточних доходів [2]	Довгострокові доходи майбутніх періодів/ Субсидії	73 950	Поточні доходи майбутніх періодів/ Субсидії	73 950
201N[3] +1	Визнані доходи по ефективній ставці відсотка	Довгострокові фінансові активи	38 400	Довгострокові доходи майбутніх періодів/ Субсидії	38 400
	Погашена заборгованість концедентом [4]	Поточний рахунок у банку	92 500	Довгострокові фінансові активи	92 500
	Визнані доходи від реалізації послуги	Поточні доходи майбутніх періодів/ Субсидії	73 950	Доходи від продажів	73 950
	Визнані фінансові доходи звітного періоду	Поточні доходи майбутніх періодів/ Доходи від фінансування	18 550	Фінансові доходи/ Доходи від фінансування	18 550
	Визнані витрати по технічному обслуговуванню моста	Адміністративні витрати	12 500	Різні рахунки по обліку зроблених витрат	12 500

Згодом дебіторська заборгованість оцінюється за амортизованою вартістю, яка на 31.12.201N+1 року складе 494 450 євро (548 550 євро + 38 400 євро - 92 500 євро), де 38 400 євро – ефективний процентний дохід за третій рік ($548\,550 \text{ євро} \times 0.07$).

Застосування методу ефективної ставки відсотка (модель фінансового активу) і наявність чинника тимчасової вартості грошей (модель нематеріального активу) при інвестуванні призводить до виникнення такого виду доходів, як фінансові доходи, які вимагають свого окремого представлення у фінансовій звітності. Виконання цієї вимоги – оцінки фінансових доходів – часом складно.

На закінчення відзначимо, що в контексті зростаючої ролі впливу держави на стимулювання інноваційного процесу, залучення інвестицій в різні сфери економіки, пріоритетною з яких визнана соціальна, є необхідною умовою переходу на інноваційну економіку. На перший план виходять різні форми державно-приватного партнерства, одна з яких представлена концесійним договором. Відмінними рисами цього договору є будівництво і фінансування соціально значимих об'єктів.

² Поточні доходи майбутніх періодів визначаються як різниця між платежами концедента (92 500 євро) і ефективним процентним доходом (18 550 євро).

³ У подальші періоди (201N+2 р. – 202N-1г.) зміни вартісного характеру торкнуться тих бухгалтерських записів, на які чинить дію ефективний процентний дохід.

⁴ У рамках ситуації прийнято допущення про погашення заборгованості концедентом у кінці звітного року.

Оскільки з позиції методології бухгалтерського обліку при виконанні концесійного договору визнаються відповідні елементи фінансової звітності, потрібно здійснити його ідентифікацію, надійну оцінку і відображення в обліку. У рамках дослідження для вирішення вказаних проблем в першій його частині суть концесійного договору розглянута крізь призму:

- його висунення як окремої форми державно-приватного партнерства;
- вивчення законодавчої бази, що регулює порядок укладення і виконання концесійного договору;
- його еволюції як правового акту.

Для ідентифікації концесійного договору були розглянуті два його трактування – юридичне і економічне, формування яких обумовлене як розвитком правових стосунків, так і інноваційними процесами в економіці. Кожне з трактувань аргументоване і доведене в результаті теоретичного дослідження.

Надійна оцінка концесійного договору є основною умовою визнання результатів його виконання з позиції бухгалтерського обліку. Сучасна методологія бухгалтерського обліку, в основу якої покладена концепція оцінки за справедливою вартістю, зумовлює застосування методів оцінки виходячи з цінності або очікуваного доходу від облікового об'єкта, що цілком відповідає особливостям концесійного договору як інвестиційного проекту: фінансування об'єкта державної власності і націленість на майбутнє. Автори вважають, що вирішення проблеми надійної оцінки можливе на базі застосування прибуткового підходу в оцінці і шляхом застосування методу грошових потоків, що дисконтуються. Вибір цього методу аргументований на базі його порівняння з іншими альтернативними моделями оцінки інвестиційного проекту. Це другий етап дослідження.

Висновки. У частині розробки механізму бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з відображенням виконання концесійного договору авторами :

- ▶ обґрунтовано необхідність застосування положень МСФО, що дозволяють адекватно відбити в обліку, залежно від вибраної моделі оцінки, фінансові активи або нематеріальні активи як результат виконання концесійного договору, на базі концепції оцінки за справедливою вартістю;
- ▶ запропонована схема бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з відображенням операцій виконання концесійного договору.

Існує ще низка проблем, пов'язаних з визнанням і обліком концесійного договору, що вказує на необхідність продовження дослідження цієї теми.

Список використаних джерел

1. Александер Д., Бриттон А., Йориссен Э. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике (пер. с англ.). М: Вершина, 2005. 886с.

2. Беренс В., Хавранек П. Руководство по оценке эффективности инвестиций. Пер. с англ., перераб. и доп. Изд. Москва: Интерэксперт, 1995. 528 с.
3. Годэмэ, Е. Общая теория обязательств. М.: Книга, 2013. 207 с.
4. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. Москва: Гелиос АРИ, 2002. 352 с.
5. Крупка Я. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів. Тернопіль: Економічна думка, 2000. 354 с.
6. Ковалев В. Курс финансового менеджмента: учебник. Москва: ТК Велби, изд-во Проспект, 2008. 448 с.
7. Лукашов А. Метод Монте-Карло для финансовых аналитиков: краткий путеводитель/Управление корпоративными финансами. №1 (19). 2007, с. 22–39
8. Нидлз, Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета (пер. с англ.). М.: Финансы и статистика, 1999. 495 с.
9. Палий В. Современный бухгалтерский учет: науч. изд. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. 729 с.
10. Практическое руководство по реализации проектов государственно-частного партнерства и концессий. Проект TWINNING: Укрепление государственно-частного партнерства в Республике Молдова. URL: <http://www.app.gov.md/files/attache.....>
11. Применение МСФО (Ernst&Young): в 5 ч./пер. с англ. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Альпина Бизнес Букс, 2008.
12. Пятов М. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы/ Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5, Выпуск 4, 2014. С. 56–75.
13. Саватье Р. Теория обязательств: практический и экономический очерк/.пер. с фр. Москва: Прогресс, 1972. 440 с.
14. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
15. Цуркану В., Голочалова И. «Концептуальные основы формирования баланса организации» в коллективной монографии «Розвиток концепцій бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу»: монографія за заг. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2015. 395 с.
16. Цуркану В., Голочалова И. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. Кишинэу: АСАР, 2014. 480 с.
17. Фархутдинов И., Трапезников В. Инвестиционное право. / учебно-практическое пособие. М.: Волтерс Клувер, 2006. 432 с.
18. Хендрексен Э., ван Бреда М. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
19. Букатин В. Концессии в системе управления государственной собственностью (на примере аэропортов). Диссер. на соискание уч. степени канд. экон. наук. Москва, 2004. URL: <http://www.economy-lib.com/kontsessii-v-sisteme...>

20. Кемаева С., Елманова А. Актуальные вопросы учета и налогообложения объектов концессионных соглашений. URL: <http://cyberleninca.ru/article/n/aktualnye>
21. Коэн А., Харкерт Дж. (2009). Судьба дискуссии двух Кембриджей о теории капитала. Вопросы экономики, №8. URL: <http://vopreco.ru/rus/redaction.files/>
22. Палеев И. Бухгалтерский учет операций по концессионным соглашениям. Автореф. диссер. на соискание уч. степени канд. экон. наук. Санкт-Петербург, 2009. URL: <http://www.economy-lib.com/buhgalterskiy-uchet...>
23. Попов А. Особенности развития концессии в России. Автореф. диссер. на соискание уч. степени канд. экон. наук. Москва, 2007 URL: <http://www.economy-lib.com/osobennosti-razvitiya-...>
24. Dobija M. «Abstract Nature of Capital and Money», [w], Linda M. Cornwall (ed.), *New Developments in Banking and Finance*, Chapter 4, pp. 89-114, New York: Nova Science Publishers, Inc., 2007.
25. Hicks. J. *Value and Capital*, Clarendon Press, Oxford. «Reprinted as *Income*» in Parker and Harcourt, 1969.
26. Fisher I. (1965). *The Theory of Interest*. New York: Reprints of Economic Classics.
27. Solomon E. (1956). The arithmetic of capital-budgeting decisions. *The Journal of Business*, April, No 29, pp. 124–129.
28. Об инвестициях в предпринимательскую деятельность: Закон Республики Молдова № 81 от 18.03.2004 URL: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew/>
29. Закон о частно-государственном партнерстве РМ. № 179 от 10.07.2008 URL: <http://www.lex.justice.md/viewdoc.php?action...>
30. О концессиях: Закон Республики Молдова № 354 от 13.07.1995 URL: <http://www.lex.justice.md/viewdoc.php...>
31. Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета (на 01.01. 2015) URL: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew/>
32. Международные стандарты финансовой отчетности (версия перевода на русский язык на 17.07. 2015) URL: <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport/>
33. Стратегия инновационного развития Республики Молдова до 2020 г. URL: <http://www.asm.md/fisiere/cadru/>
34. Europe 2020. A European strategy for smart, sustainable and inclusive growth. URL: [http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLET ...](http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLET...)
35. Директива 2004/17/ЕС URL: <http://CELEX-32014L0023-EN-TXT.pdf>
36. Директива 2004/18/ЕС URL: <http://CELEX-32014L0023-EN-TXT.pdf>
37. Директива 2014/23/ЕС URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/>
38. Директива 93/37/ЕЕС URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX%31993L>

1.6. Інформаційні технології та їх вплив на розвиток бухгалтерського обліку

Однією з основних передумов розвитку обліку є вдосконалення інформаційних технологій, які дозволяють у будь-який момент отримати інформацію про стан та рух активів та зобов'язань на підприємстві. Інформаційні системи повинні одночасно забезпечувати вчасною та достовірною інформацією керівників, менеджерів, спеціалістів та працівників облікового апарату. Зведений облік операцій має включати в себе задачі узагальнення інформації на аналітичних і синтетичних рахунках для працівників бухгалтерського обліку та узагальнення інформації у вигляді таблиць та показників для працівників керівного апарату з подальшим групуванням отриманої інформації з метою формування даних для складання звітності та проведення аудиту, а також поточного контролю. Тому автоматизація бухгалтерського обліку та створення автоматизованих робочих місць (АРМ) є актуальним питанням, яке потребує вирішення.

Важливою складовою облікового процесу є правильна організація документопотоку. Як зазначав В.В. Сопко, документопотік є сукупністю операцій передавання з одного робочого місця на інше даних, зафіксованих на кількох носіях облікової інформації [14, с.61].

Організація документообігу на підприємстві складається з чотирьох етапів:

1. Підприємство.
2. Менеджери та інший персонал.
3. Бухгалтерія.
4. Архів.

При наявності автоматизованого робочого місця ця організація документообігу дещо видозмінюється. Після одержання документів бухгалтерією, при наявності АРМ бухгалтера, вся інформація про контракт вноситься в автоматизовану систему управління. Після чого така інформація може бути одержана користувачем в будь-який час [17, с. 260].

Пропонується таке схематичне відображення документообігу при наявності автоматизованих систем управління (рис.1.3).

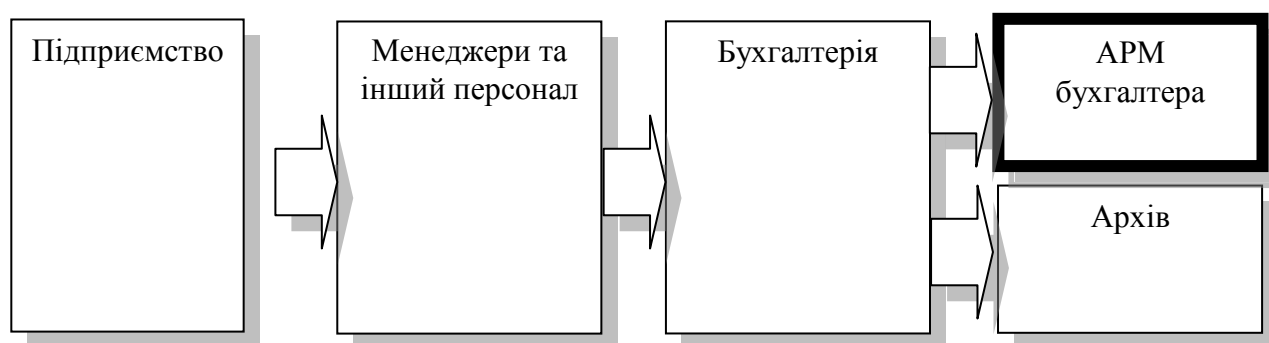


Рис. 1.3. Документообіг при наявності автоматизованих систем управління

Як стверджує Ф.Ф. Бутинець, автоматизація обліку вносить певні зміни в організацію роботи бухгалтерії як однієї з ланок управління [7, с.7]. Такі зміни мають не тільки полегшити роботу працівників бухгалтерського обліку, але й систематизувати її для інших працівників управлінського апарату. Застосування автоматизації бухгалтерського обліку дозволяє дотримуватись основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Автоматизація бухгалтерського обліку на підприємстві повинна забезпечити необхідною інформацією працівників всіх рівнів, які мають відношення до здійснення різних операцій.

Можна визначити основних користувачів інформації автоматизованого обліку: керівник, головний бухгалтер, бухгалтер, спеціалісти, юристи. Кожен з цих користувачів за допомогою правильно організованої функціональної структури автоматизованої системи бухгалтерського обліку може вводити та отримувати ту інформацію, яка йому необхідна. Як зазначає О.В. Клименко, функціональна структура – це сукупність функціональних підсистем, комплексів, задач і процедур обробки інформації, які реалізують функції управління [8, с.27]. Схематично таку функціональну структуру можна зобразити так (рис. 1.4).

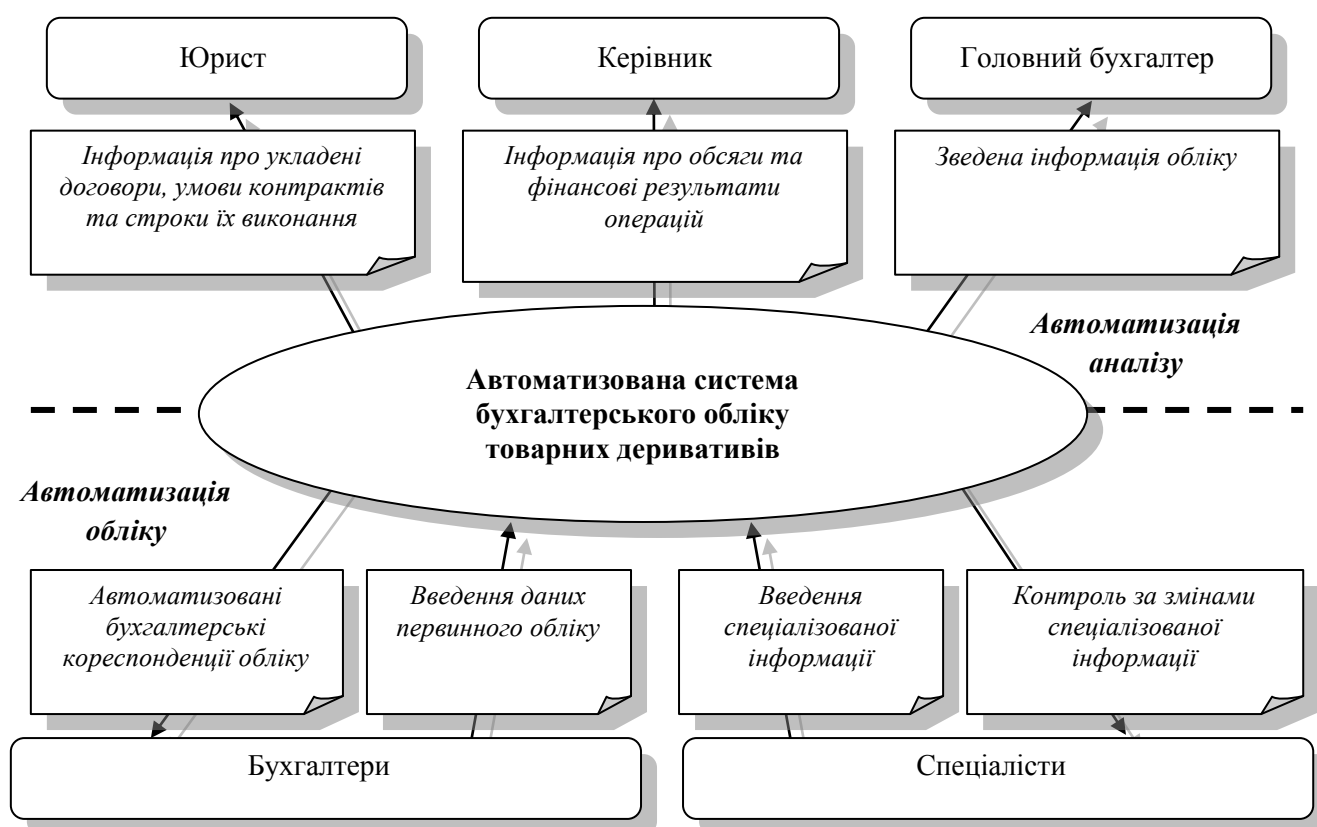


Рис. 1.4. Функціональна структура автоматизованої системи бухгалтерського обліку

З огляду на запропоновану функціональну структуру автоматизації бухгалтерського обліку така система має забезпечувати як автоматизацію роботи працівників бухгалтерського обліку, так й інших працівників [16, с.105].

Зазначена автоматизована система має виконувати такі функції: облікову, оперативну, контрольну.

Облікова функція автоматизованої системи бухгалтерського обліку полягає у введенні первинної інформації про активи та зобов'язання, їх збереженні у загальній базі даних бухгалтерського обліку, автоматичному формуванні бухгалтерських проведення та можливості постійного доступу відповідного користувача до таких даних.

Оперативна функція полягає у введенні оперативної інформації, можливість збереження у базі даних історичної інформації про зміни вартостей активів та оцінки зобов'язань.

Контрольна функція автоматизованої системи бухгалтерського обліку полягає у забезпеченні відповідних користувачів інформацією про вартість активів та оцінку зобов'язань.

Автоматизована система бухгалтерського обліку передбачає відображення господарських операцій, що змінюють стан вартостей активів та оцінки зобов'язань. Така автоматизована система повинна бути уніфікованою та інтегрованою у загальну автоматизовану систему бухгалтерського обліку. Раціональна організація бухгалтерського обліку із застосуванням автоматизованої системи має забезпечувати:

- введення даних первинного обліку;
- систематизацію даних про діяльність підприємства;
- виявлення фінансових результатів;
- контроль за рухом активів ;
- узагальнення даних про діяльність підприємства.

Важливе значення при організації автоматизованого робочого місця полягає у створенні такого інтерфейсу користувача, який відображав би всю необхідну інформацію для введення даних первинного обліку товарних деривативів, а також системи зведених звітних даних, яка певним чином обробляє та узагальнює первинні дані та виводить її користувачам у заданій формі. Під час первинного введення даних в автоматизовану систему обліку для забезпечення функцій автоматизованої системи обліку необхідною умовою є дотримання основних вимог до інтерфейсу користувача. Основною такою вимогою є забезпечення можливості введення таких основних реквізитів первинних документів

Найпоширенішим на сьогоднішній день програмним продуктом, який забезпечує автоматизацію обліку підприємств та організацій України, є програма «1С: Підприємство». Найпоширенішими її версіями є «1С: Підприємство 7.7» та «1С: Підприємство 8.2» [5;6]. Наявність двох версій обумовлюється тим, що версія «1С: Підприємство 8.2» є найновішою серед всіх версій програмного продукту лінійки «1С: Підприємство» та відповідає останнім вимогам організації бухгалтерського обліку, а також має сучасний

інтерфейс користувача, в той час, як версія «1С: Підприємство 7.7» також використовується багатьма підприємствами та організаціями у зв'язку з відсутністю необхідності переходити на більш нові версії програми «1С: Підприємство», в тому числі на версії «1С: Підприємство 8.0» та «1С: Підприємство 8.1». Тому в даному дослідженні розглядатимуться шляхи автоматизації обліку одночасно на двох версіях: «1С: Підприємство 7.7» та «1С: Підприємство 8.3». Крім програми «1С: Підприємство», необхідно також згадати і програму «Парус-7 Підприємство».

Слід зазначити, що згідно з Указом президента №133 від 15 травня 2017 року введено в дію рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2017 року. У відповідності до цього рішення, до переліку компаній, які потрапили на найближчі три роки під санкції, внесено низку підприємств: ТОВ "1С", ТОВ "Корпорація "Парус", ЗАТ "Галактика Центр", ТОВ "АВВУУ" та ТОВ "Абі Україна ЛТД" [11]. Згідно з цим указом, санкції передбачають блокування активів – тимчасове обмеження права користуватися і розпоряджатися належним майном; обмеження торговельних операцій; запобігання виведення капіталів за межі України; призупинення виконання економічних і фінансових зобов'язань; обмеження або припинення надання телекомунікаційних послуг і використання телекомунікаційних мереж загального користування. Крім того, вони полягають у забороні здійснення державних закупівель товарів, робіт і послуг у зазначених юридичних осіб; припинення видачі дозволів, ліцензій на ввезення в Україну або вивезення з України валютних цінностей та обмеження з видачі готівки за платіжними картками; заборона передання технологій, прав на об'єкти права інтелектуальної власності. Зазначені санкції ніяк не стосуються самого програмного продукту, який є найпопулярнішим та найпоширенішим в Україні на сьогоднішній день і який мають право реалізовувати інші підприємства, крім тих, які потрапили під дію санкцій.

Перш за все, необхідно розглянути основні конфігурації для України зазначених двох версій та яке їх призначення [6;13] (табл. 1.7).

Розглянемо основні конфігурації «1С: Підприємство 8» та їх особливості.

1С: Підприємство 8. «Управління торговим підприємством для України» (УТП). Конфігурація «Управління торговим підприємством для України» – готове комплексне рішення, що дозволяє автоматизувати завдання оперативного, управлінського, бухгалтерського та податкового обліку, аналізу і планування торгових операцій, кадрового обліку та розрахунку заробітної плати в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності, забезпечивши тим самим ефективне управління сучасним торговим підприємством. На відміну від конфігурації «1С: Підприємство 8 Управління торгівлею» в УТП більш широко реалізовано функціонал з розрахунку заробітної плати, кадрового обліку, виробничих операцій та ін. Таке прикладне рішення – це універсальний продукт для комплексної автоматизації підприємств [4].

Конфігурації
«1С: Підприємство 7.7» та «1С: Підприємство 8.3» для України

Назва конфігурації	Призначення
«1С: Підприємство 7.7»	
Бухгалтерський облік	Стандартна конфігурація для автоматизації ведення бухгалтерського обліку підприємств та організацій
Торгівля + Склад	Конфігурація для автоматизації складського обліку та обліку торгівлі без застосування плану рахунків бухгалтерського обліку
Виробництво + Послуги + Бухгалтерія	Конфігурація для автоматизації обліку на виробничих підприємствах та підприємствах надання послуг
Зарплата + Кадри	Конфігурація для автоматизації обліку, нарахування заробітної плати та кадрової справи
Комплексна автоматизація	Конфігурація, яка поєднує конфігурації «Бухгалтерський облік», «Торгівля + Склад» та «Зарплата + Кадри» і є комплексним рішенням автоматизації обліку на великому підприємстві
«1С: Підприємство 8.3»	
Управління невеликою фірмою	Конфігурація для автоматизації обліку на невеликому підприємстві
Бухгалтерія	Стандартна конфігурація для автоматизації ведення бухгалтерського обліку підприємств та організацій
Управління виробничим підприємством	Конфігурація для автоматизації обліку на великих виробничих підприємствах із значною кількістю циклів виробництва
Управління торговим підприємством	Конфігурація для автоматизації обліку на великих торгових підприємствах із значною кількістю продавців
Зарплата та управління персоналом	Конфігурація для автоматизації обліку, нарахування заробітної плати та кадрової справи

1С: Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України. «1С:Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України» – це комплексне прикладне рішення, що охоплює основні контури управління і обліку на виробничому підприємстві. Рішення дозволяє організувати комплексну інформаційну систему, відповідну корпоративним, українським і міжнародним стандартам і забезпечує фінансово-господарську діяльність підприємства [2].

Прикладне рішення створює єдиний інформаційний простір для відображення фінансово-господарської діяльності підприємства, охоплюючи основні бізнес-процеси. У той же час чітко розмежовується доступ до інформації, а також можливості тих або інших дій залежно від статусу працівників.

На підприємствах холдингової структури загальна інформаційна база може охоплювати всі організації, що входять у холдинг. Це істотно знижує трудомісткість ведення обліку за рахунок повторного використання різними організаціями загальних масивів інформації. При цьому по всіх організаціях ведеться наскрізний управлінський і регламентований (бухгалтерський і податковий) облік, але регламентована звітність формується окремо по кожній організації.

Факт здійснення господарської операції реєструється один раз і отримує віддзеркалення в управлінському і регламентованому обліку. Необхідність повторного введення інформації виключена. Засобом реєстрації господарської операції є документ, причому для прискорення роботи широко застосовуються механізми використання даних «за замовчуванням», залучення нових документів на підставі раніше введених.

У прикладному рішенні прийнято таке співвідношення даних різних обліків:

- незалежність даних управлінського, бухгалтерського та податкового обліків;
- співставність даних управлінського, бухгалтерського та податкового обліків;
- збіг сумованих і кількісних оцінок активів і зобов'язань за даними управлінського, бухгалтерського та податкового обліків, за відсутності об'єктивних причин їх розбіжності.

Прикладне рішення поставляється з комплектом інтерфейсів, що забезпечує кожному користувачеві першочерговий доступ до потрібних саме йому даних і механізмів прикладного рішення.

Регламентований (бухгалтерський і податковий) облік по організаціях ведеться в національній валюті, в той час, як для управлінського обліку по підприємству в цілому може бути обрана будь-яка валюта. У різних організаціях єдиної інформаційної бази можуть використовуватися різні системи оподаткування: в одних організаціях – загальна система оподаткування, в інших – спрощена; можуть використовуватися різні установки облікової політики податкового і бухгалтерського обліку.

На додаток до управлінського і регламентованого обліку можна вести облік за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). З метою зниження трудомісткості облік по МСФО ведеться не оперативно, з використанням трансляції (перерахунку) даних інших видів обліку.

В даному прикладному рішенні забезпечена висока надійність і продуктивність прикладного рішення, масштабованість, побудова територіально розподілених систем, інтеграція з іншими інформаційними системами. Внутрішній пристрій прикладного рішення повністю відкрито для вивчення і настроювання під специфічні потреби підприємства.

Форма «1С» допрацьовує і розвиває конфігурацію «Управління виробничим підприємством» з метою відображення змін законодавства і розширення функціональності. Забезпечено оперативне оновлення встановлених прикладних рішень.

«1С8:Бухгалтерія для України» – найпоширеніша конфігурація, що використовується в Україні. Ця конфігурація може використовуватися в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: оптову і роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю, надання послуг, виробництво та інше. Ведення бухгалтерського і податкового обліку повністю відповідає чинному законодавству України, включаючи нову редакцію Податкового Кодексу України [1].

У тих випадках, коли бухгалтерська служба повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи, наприклад, виписку первинних документів, облік продажів і т.д., «1С: Бухгалтерія 8 для України» забезпечує рішення всіх поставлених перед нею завдань.

Програмний продукт «1С:Бухгалтерія 8 для України» включає технологічну платформу «1С:Підприємство 8» і конфігурацію (прикладне рішення) «Бухгалтерія для України». Правила ведення обліку налаштовані саме в конфігурації.

В «1С:Бухгалтерії 8 для України» реалізований план рахунків бухгалтерського обліку, що відповідає Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку й Інструкції про його використання» від 30 листопада 1999 р. №291. Склад рахунків, організація аналітичного, валютного, кількісного обліків на рахунках відповідають вимогам законодавства з ведення бухгалтерського обліку й відображення даних у звітності. При необхідності користувачі можуть самостійно створювати додаткові субрахунки й розрізи аналітичного обліку.

Кожна господарська операція відповідно до методики бухгалтерського обліку одночасно відображається як у рахунках бухгалтерського обліку, так і в необхідних розрізах аналітичного обліку, кількісного і валютного обліку. В рамках налаштування облікової політики користувачі можуть самостійно керувати методикою обліку.

Ознака ведення податкового обліку встановлена для рахунків активів, доходів та витрат, які впливають на обчислення бази оподаткування згідно з новими правилами податкового кодексу. Якщо для рахунку встановлена ознака податкового обліку, відповідні активи, доходи та витрати мають дві

вартісні оцінки: за даними бухгалтерського обліку і визнання в податковому обліку. Облік активів, доходів та витрат на рахунках, на яких встановлена ознака ведення податкового обліку, ведеться в розрізі податкових призначень.

На початку квітня 2011 року всі основні поставки 1С: Бухгалтерії 8 для України були переведені на версію 8.2, що наділило програму не тільки новим інтерфейсом, але і новими функціями. Із серпня 2012 року випускається версія 8.3., але повний перехід з версії 8.2 на версію 8.3 відбувся лише із квітня 2015 року. Однією з нових можливостей 1С:Бухгалтерії 8 є «Панель функцій», на якій розміщені та згруповані всі основні функції програми. Крім цього панель функцій демонструє графічні залежності всіх довідників, документів і звітів.

До прикладу, на основній вкладці Панелі функцій "Підприємство" зібрано все необхідне для ефективного початку роботи з програмою і її щоденної експлуатації.

Основні розділи обліку в Панелі функцій виділені в такі блоки:

- Банк;
- Каса;
- Купівля;
- Продаж;
- Склад;
- Виробництво;
- ОС;
- НМА (облік нематеріальних активів);
- Зарплата;
- Кадри;
- Податковий облік.

Функціонал кожного розділу відповідає його назві та в повній мірі вирішує завдання автоматизації бухгалтерського і податкового обліків основних операцій.

Облік «від документа» і типові операції. Основним способом відображення господарських операцій в обліку є введення документів у конфігурацію, що відповідають первинним бухгалтерським документам. Крім того, допускається безпосереднє введення окремих проведення. Для групового введення проведення можна використовувати типові операції – простий інструмент автоматизації, що легко і швидко налаштовується користувачем.

Ведення обліку діяльності кількох організацій. За допомоги «1С:Бухгалтерії 8 для України» можна вести бухгалтерський і податковий облік господарської діяльності кількох організацій. Облік по кожній організації можна вести в окремій інформаційній базі. У той же час «1С:Бухгалтерія 8 для України» надає можливість ведення бухгалтерського й податкового обліків кількох організацій у загальній інформаційній базі (причому у ролі окремих організацій можуть виступати приватні підприємці). Це зручно, якщо господарська діяльність цих організацій тісно

зв'язана між собою: можна використовувати спільні довідники номенклатури товарів, контрагентів (ділових партнерів), працівників, складів (місць зберігання) і т.д., а обов'язкову звітність формувати окремо [1].

Облік запасів. Облік товарів, матеріалів і готової продукції реалізований згідно з П(С)БУ 9 «Запаси» і методичних вказівок з його застосування. Підтримуються такі способи оцінки ТМЦ при вибутті:

- за середньою собівартістю;
- за собівартістю перших за часом придбання ТМЦ (спосіб ФІФО);
- за ціною продажу із застосуванням середнього відсотка націнки (для роздрібної торгівлі).

Для підтримки способів оцінки ФІФО на рахунках обліку ТМЦ ведеться партійний облік. Різні способи оцінки можуть застосовуватися незалежно для бухгалтерського й податкового обліків й для кожної організації.

Складський облік. По складах може вестися кількісний або кількісно-сумований облік. У першому випадку оцінка товарів і матеріалів для бухгалтерського й податкового обліків не залежить від того, з якого складу вони отримані. Складський облік може бути відключений, якщо в ньому немає необхідності.

В "1С:Бухгалтерії 8 для України" реєструються дані інвентаризації, які автоматично звіряються з даними обліку. На підставі інвентаризації відображається оприбуткування надлишків і списання недостач.

Облік торговельних операцій. Автоматизовано облік операцій надходження й реалізації товарів і послуг. При продажі товарів виписуються рахунки на оплату, оформляються накладні й податкові накладні. Всі операції з оптової торгівлі враховуються в розрізі договорів з покупцями й постачальниками.

Для роздрібної торгівлі підтримується як оперативне відображення роздрібної реалізації, так і відображення продажів за результатами інвентаризації. Товари в роздрібі можуть враховуватися за закупівельними цінами або за цінами продажу.

Автоматизоване відображення повернень товарів від покупця постачальникові. В «1С:Бухгалтерія 8 для України» підтримується використання кількох типів цін, наприклад: «оптова», «дрібнооптова», «роздрібна», «закупівельна» і т.п. Це спрощує відображення операцій надходження й реалізації.

Облік комісійної торгівлі. Автоматизований облік комісійної торгівлі як відносно товарів, взятих на комісію (у комітента), так і переданих для подальшої реалізації (комісіонерові). Підтримується відображення операцій з передачі товарів на субкомісію. При формуванні звіту комітенту або реєстрації звіту комісіонера можна відразу зробити розрахунок і відобразити утримання комісійної винагороди.

Облік операцій з тарою. Автоматизовані операції з обліку поворотної тари. Враховано специфіку оподатковування таких операцій і розрахунків з постачальниками й покупцями.

Облік банківських і касових операцій. Реалізований облік руху готівкових і безготівкових коштів, валютних операцій. Підтримується введення й друк платіжних доручень, прибуткових і видаткових касових ордерів. Автоматизовані операції розрахунків з постачальниками, покупцями й підзвітними особами, внесення готівки на розрахунковий рахунок і одержання готівки по грошовому чеку, придбання й продаж іноземної валюти. При відображенні операцій, суми платежів автоматично розбиваються на аванс і оплату. На підставі касових документів формується касова книга встановленого зразка.

Облік розрахунків з контрагентами. Облік розрахунків з постачальниками й покупцями можна вести в гривнях та іноземній валюті. Курсові різниці по кожній операції розраховуються автоматично. Розрахунки з контрагентами можна вести за договором у цілому або із вибором конкретних документів розрахунків. Спосіб ведення розрахунків визначається окремо для кожного договору.

Облік основних засобів, нематеріальних і малоцінних активів. Облік основних засобів, нематеріальних і малоцінних активів ведеться відповідно до П(С)БУ 7 «Основні засоби», П(С)БУ 8 «Нематеріальні активи», П(С)БУ 9 «Запаси». Для основних засобів і нематеріальних активів автоматизовані такі основні операції, як: надходження, прийняття до обліку, нарахування амортизації, модернізація, передача, списання, інвентаризація. Можливий розподіл сум нарахованої амортизації за місяць між кількома рахунками або об'єктами аналітичного обліку. Для основних засобів, що використовуються сезонно, можливе застосування графіків нарахування амортизації. Для малоцінних активів – автоматизовані операції передачі в експлуатацію й списання з експлуатації.

Облік основного й допоміжного виробництва. Автоматизований розрахунок собівартості продукції й послуг, що випускаються основним і допоміжним виробництвом, облік переробки давальницької сировини. Протягом місяця облік випущеної готової продукції ведеться за плановою собівартістю. Наприкінці місяця розраховується фактична собівартість випущеної продукції й наданих послуг.

Облік напівфабрикатів. Для складних технологічних процесів, що включають проміжні стадії з випуском напівфабрикатів, підтримується складський облік напівфабрикатів і автоматичний розрахунок їхньої собівартості.

Облік непрямих витрат. Для загальновиробничих витрат реалізована можливість їхнього розподілу відповідно до показників нормальної потужності, відповідно до П(С)БУ 16 «Витрати». При списанні непрямих витрат можливе застосування різних методів розподілу по номенклатурних групах продукції (послуг). Для непрямих витрат можливі такі бази розподілу:

- обсяг випуску;
- планова собівартість;
- оплата праці;
- матеріальні витрати.

Облік ПДВ. «1С:Бухгалтерія 8 для України» дозволяє формувати й реєструвати всі необхідні податкові документи: податкові накладні, додатки до них. Для контролю коректності податкового кредиту, врахованого при надходженні, ведеться паралельний бухгалтерському податковий облік запасів.

Облік заробітної плати, кадровий і персоніфікований облік. В «1С:Бухгалтерії 8 для України» ведеться облік руху персоналу, включаючи облік працівників за основним місцем роботи й за сумісництвом, при цьому внутрішнє сумісництво підтримується опційно (тобто підтримку можна відключити, якщо на підприємстві це не прийнято). Забезпечується формування типових форм з трудового законодавства.

Автоматизовані:

- нарахування зарплати працівникам підприємства по окладу з можливістю вказати спосіб відображення в обліку окремо для кожного виду нарахування;
- ведення взаєморозрахунків із працівниками аж до виплати зарплати й перерахування зарплати на карткові рахунки працівників;
- депонування;
- обчислення регламентованих законодавством податків і внесків, базою для яких є заробітна плата працівників організацій;
- формування відповідних звітів (по ПДФО, ЄСВ).

При виконанні розрахунку враховується наявність на підприємстві:

- інвалідів;
- пенсіонерів;
- податкових нерезидентів.

Підтримка різних схем оподаткування. В «1С:Бухгалтерії 8 для України» підтримуються такі схеми оподаткування:

- загальна система оподаткування (для платників податку на прибуток і податку на додану вартість);
- податок на прибуток без сплати ПДВ;
- спрощена система оподаткування;
- єдиний податок без податку на додану вартість;
- єдиний податок для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб.

Податковий облік по податку на прибуток. Для ведення бухгалтерського та податкового обліків (по податку на прибуток) використовується один і той же план рахунків. При веденні бухгалтерського і податкового обліків використовується одна і та ж сама класифікація активів, доходів і витрат. Але розділяється вартісна оцінка активів, доходів та витрат для цілей бухгалтерського обліку та оподаткування прибутку згідно з Податковим кодексом України. Доходи і витрати визнаються в податковому обліку відповідно до розділу 3 чинного Податкового кодексу України (ПКУ).

Податковий облік в конфігурації ведеться в розрізі видів податкової діяльності. Такий підхід дозволяє враховувати доходи і витрати окремо для видів

діяльності, по яких необхідний окремий облік з точки зору законодавства по податку на прибуток. За даними податкового обліку автоматично формується податкова декларація по податку на прибуток підприємств.

Реалізована можливість ведення податкового обліку не лише відповідно до розділу III ПКУ, але й перехідних положень ПКУ. У відповідності зі ст. 135 і 138 ПКУ, доходи і витрати в бухгалтерському та податковому обліку нараховуються паралельно і одними й тими ж документами. Бухгалтерський і податковий облік ведеться в реєстрі бухгалтерії на бухгалтерському плані рахунків.

Доходи і витрати підприємства враховуються в розрізі статей Декларації з прибутку і додатків до неї. Статті податкового обліку зазначаються: для класифікації доходів – в довіднику «Статті доходів»; для класифікації витрат – у довідниках «Статті витрат», «Статті неопераційних витрат». Додано субконто «Статті витрат» для рахунків 901 – 904.

Ведеться облік податкової собівартості запасів. У 2011 році податкова собівартість не визначалася при придбанні запасів у постачальників, придбання у яких не давало права на нарахування витрат, наприклад, у фізосіб-платників єдиного податку. Реалізовано, що податкова собівартість не включає понесені витрати при придбанні запасів для використання в негосподарській діяльності. Калькулюється податкова собівартість готової продукції.

Загальновиробничі витрати в податкову собівартість продукції включаються у відповідності правил розподілу. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення у відповідності до ст. 138.4 ПКУ.

Ведеться пооб'єктний податковий облік усіх ОЗ і НМА. Амортизація ОЗ і НМА нараховується паралельно в бухгалтерському та податковому обліках.

Спрощена система оподаткування. «1С:Бухгалтерія 8 для України» дозволяє реєструвати господарські операції, що приймаються до обліку по спрощеній системі оподаткування, у книзі обліку доходів і витрат по єдиному податку.

Книга обліку доходів і витрат формується автоматично як для юридичних, так і для фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності.

Завершальні операції місяця. Автоматизовані регламентні операції, що виконуються при закритті місяця, зокрема: переоцінка валюти, списання витрат майбутніх періодів, визначення фінансових результатів та інші.

До складу «1С: Бухгалтерії 8» входить набір звітів «Довідки-розрахунки», що відображають розрахунки, пов'язані з проведенням регламентних операцій по закриттю місяця: «Розподіл непрямих витрат», «Переоцінка валютних коштів» та інші.

Стандартні бухгалтерські звіти. «1С:Бухгалтерія 8 для України» надає користувачу набір стандартних звітів, які дозволяють аналізувати дані стосовно залишків, оборотів рахунків і проведень у всіляких розрізах. Це оборотно-сальдова відомість, шахова відомість, оборотно-сальдова відомість по рахунку, обороти рахунку, картка рахунку, аналіз рахунку, аналіз субконто, обороти між

субконто, зведені проведення, головна книга. У стандартних бухгалтерських звітах можна проаналізувати дані бухгалтерського і (або) податкового обліку, при оцінці активів, доходів і витрат, а також відмінності між ними. Звіти містять нові можливості угруповання, відбору, сортування інформації. Дані звітів також надаються у вигляді діаграм.

Регламентована звітність. Всі обов'язкові (регламентовані) звіти включені в «1С: Бухгалтерію 8 для України». Вони включають форми бухгалтерської звітності, податкові декларації, звіти для органів статистики та інших державних фондів [1].

Регламентована звітність, що подається в податкові органи, може бути автоматично експортована у формат, затверджений наказом ДПАУ від 03.05.2006 р. № 242 (у файли з розширенням XML) [12].

Конфігурація інтегрована з сервісом подання електронної звітності «1С-Звіт» (СЕО). Сервіс СЕО надає можливість безпосередньо з конфігурації:

- сформувані регламентовану звітність в різні державні органи;
- перевірити заповнення (з допомогою вбудованих камеральних перевірок) і роздрукувати документи;
- зашифрувати і підписати електронним цифровим підписом;
- відправити звіти в контролюючі органи і отримати квитанцію про доставку;
- зберегти на електронних носіях;
- отримувати розшифровки показників звітів СЕО в конфігурації 1С.

Значним кроком у розвитку бухгалтерського обліку, на який вплинули інформаційні ресурси, є розробка програмних ресурсів з допомогою яких подається фінансова, податкова та статистична звітність. До таких програмних продуктів належать:

1. М.Е.Дос (мій електронний документ або медок) — це програмний комплекс для подання звітності в електронному вигляді, керування електронним документообігом та роботи з договорами підприємства [9].

2. Арт-Звіт Плюс – це програма для обміну будь-якими типами документів, податковими накладними і розрахунками коригувань до них, а також для подання електронної звітності до державних контролюючих органів. Програма надає широкі можливості для оптимізації Вашої роботи на всіх етапах подання електронної звітності [10].

3. Програмне забезпечення «Спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності» – для формування звітності до Пенсійного фонду України, Державної служби статистики України, до ДФС України, а також накладання електронного цифрового підпису та шифрування електронних документів [15].

На сьогоднішній день невід'ємною частиною обліку є інформаційні технології. Без інформаційного забезпечення обліку та програмних продуктів не може працювати жоден фахівець з бухгалтерського обліку. Тому розвиток бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від розвитку інформаційних технологій.

Список використаних джерел

1. 1С:Бухгалтерія для України URL: http://1c.ua/ua/v8/RegionalSolutions-UA_BUH.php
2. 1С:Підприємство 8. Управління виробничим підприємством для України. URL: <https://kubp.com.ua/shop/1s-pidpriyemstvo-8-upravlinnya-virobnichim-pidpriyemstvom-dlya-ukrayini>.
3. 1С:Управління торгівлею для України URL: http://1c.ua/ua/v8/RegionalSolutions-UA_UT.php
4. 1С:Управління торговим підприємством для України URL: http://1c.ua/ua/v8/RegionalSolutions-UA_UTP.php.
5. Власенко Л., Сараєва А. 1С: Управление торговым предприятием 8.2: доступно для бухгалтера: полн. практ. пособие. Х. : Фактор, 2012. 463 с.
6. Григорьева Н. 1С: Бухгалтерия 7.7: вопросы и ответы/ред. Я. Кавторева. Х.: Фактор, 2010. 256 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: підруч. для студ. вищих навч. закладів спец. 7.050106 «Облік і аудит». Житомир : Рута, 2002. 544 с.
8. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посібник. К.: Центр учбової л-ри, 2008. 320 с.
9. Огляд можливостей програми Медок. URL: <http://infoservis.pl.ua/oglyad-programi-m-e-doc/>
10. Подавати звітність в електронній формі тепер ще простіше разом з Арт-Звіт Плюс! URL: <http://art-zvit.com.ua/uk/>
11. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2017 року «Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)»: указ Президента України від 15.05.2017 р. № 133/2017. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/133/2017>.
12. Про затвердження формату (стандарту) електронного документа звітності платників податків: наказ ДПА України від 03.05.2006 р. № 242. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI7690.html.
13. Сараєва Г., Власенко Л. 1С: Бухгалтерія 8.2: доступно для бухгалтера: повний практ. посібник. Х. : Фактор, 2011. 519 с.
14. Сопко В. В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київський національний економічний ун-т. К. : КНЕУ, 2004. 411 с.
15. Спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності». URL: <http://sfs.gov.ua/elektronna-zvitnist/spetsializovane-klientske-program/>
16. Шуліко А.О. Автоматизація бухгалтерського обліку товарних деривативів// Вісник Ужгородського національного університету: Серія «Економіка». 2010. Спец. вип. 29. Ч. 2. С. 104–108.
17. Шуліко А. О. Шляхи вдосконалення обліку операцій з деривативами на сучасному етапі економіко-правового розвитку України // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. 2010. № 10 (128), ч. 2. С. 255–261.

1.7. Сучасні технології та майбутнє бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік – наука, яка базується на інформації. Тому важливість удосконалення сучасного рівня отримання, нагромадження, зберігання, обробки та передачі даних є актуальною проблематикою у будь-який час розвитку інформаційно-інноваційного середовища суспільства, сучасного життя в ньому та економіки держав загалом. В той же час розвиток інформаційного навантаження повинен базуватися і відповідати критеріям достовірності, зрозумілості, актуальності, корисності, повноти і однозначності, аналізом яких займається облікова інформація.

Актуальними науково-прикладними завданнями є: дослідити зміст поняття «облікова інформація», «хмарні технології», «NFC»; надати характеристику основним типам і сервісам «хмарних технологій»; провести аналіз проблематики застосування технології NFC у сучасному бухгалтерському обліку; виокремити користувачів технології за місцем їх можливого використання, а також охарактеризувати позитивні та негативні моменти впровадження сучасних технологій у бухгалтерському обліку.

Облікова інформація – це інформація, яка характеризує фактичну динаміку об'єкту, тобто діяльність організації за певний період. На основі аналізу облікової інформації можна: скоригувати показники планових даних, провести аналіз господарської діяльності досліджуваного підприємства, прийняти рішення про більш ефективну роботу, надати рекомендації щодо удосконалення процесу господарювання тощо. На практиці обліковою інформацією може виступати інформація бухгалтерського обліку, статистична інформація і інформація управлінського обліку, дані податкової звітності тощо [10, с.133].

Досить влучне визначення обліковій інформації надано Л.О. Терещенко та І.І. Матієнко-Зубенко – це вид економічної інформації, який пов'язаний з функціями оперативного, бухгалтерського, статистичного обліків і відбиває господарські процеси, що вже здійснилися, а також їхній фактичний стан. Наприклад, кількість виготовлених виробів за робочу добу, кількість та вартість проданих товарів за місяць і т.п. [17].

Т.А. Писаревська стверджує, що одним із різновидів економічної інформації, який виокремлюється за стадіями управління, є облікова інформація.

Обліковій інформації притаманні деякі особливості, що впливають із її сутності. Найважливішими з них є:

- залежність від об'єкта управління;
- переважання алфавітно-цифрових знаків як форми подання даних із зображенням цифрових величин у дискретному вигляді;
- великі обсяги перероблених даних і тенденція до їх збільшення;
- необхідність застосування операцій автоматизованого оброблення даних із забезпеченням високої точності результатів обчислень;
- необхідність подання цих результатів у зручній для сприйняття людиною формі;
- застосування документів як основних носіїв вхідних даних і результатів їх обробки;

- необхідність одержання значної кількості підсумків за результатами обробки одних і тих самих даних за різними критеріями;
- необхідність стиснення розмірів даних при передаванні із нижчої ланки управління до вищої;
- необхідність нагромадження й тривалого зберігання тощо [13].

Основна мета роботи підприємства — одержання і максимізація прибутку. Для досягнення цієї мети на підприємстві завжди має бути необхідна оперативна інформація про наявні матеріальні й грошові ресурси, кадрове забезпечення, а також їх рух у процесі виробництва та реалізації. Для одержання цієї інформації використовуються дані бухгалтерського обліку. Ці ж дані використовують з метою раціонального і цільового витрачання наявних ресурсів, контролю за їх збереженням, для співставлення витрат та результатів діяльності. Держава використовує інформацію, одержану з бухгалтерського обліку на підприємствах, для контролю за сплатою податків та зборів, а також прийняття управлінських рішень на загальнодержавному рівні [10].

І.Ю. Кравченко визначає, що облікова інформація як об'єкт захисту є основним інформаційним джерелом для здійснення контролю і аналізу відхилень у діяльності суб'єктів господарювання, зокрема відхилень, що є загрозою економічній безпеці підприємства [9].

Без сумніву, бухгалтерський облік як самостійна економічна наука є практичною суспільною діяльністю людини. Він накопичує, групує і систематизує факти господарської діяльності, а тому стає інформаційною базою, яка використовується для управління бізнесом. І в першу чергу сьогодні бухгалтерський облік – це складна, створена знаннями, інтелектом та свідомістю людини система виміру, реєстрації, збору, обробки, аналізу і представлення даних про активи, капітал та зобов'язання підприємства під впливом господарських подій [11, с. 21].

Налагоджена система бухгалтерського обліку дає можливість уникнути непослідовності та хаотичності дій менеджерів та керівників підприємства. Загалом організація обліку на підприємстві – це досить складний процес, дію якого мають забезпечувати головні бухгалтери та їх заступники – організатори обліку на підприємствах. Вони, окрім глибоких знань з бухгалтерського обліку, повинні вміти працювати з кадрами, управляти потоками ресурсів, використовувати внутрішню і зовнішню інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень і бути інноваторами.

Під організацією бухгалтерського обліку розуміють систему умов та елементів побудови процесу бухгалтерського обліку з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства в цілому і здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції.

Раціональна організація бухгалтерського обліку повинна забезпечити:

- контроль за наявністю, рухом і використанням за призначенням матеріальних, трудових і грошових ресурсів;

- використання облікових даних для виявлення та мобілізації резервів господарського зростання, для успішного виконання господарських планів і дотримання режиму економії;
- отримання простих і доступних широкому колу трудящих показників виконання плану та динаміки економічного розвитку для залучення широких мас до управління господарством;
- своєчасне подання вищестоящим органам господарського управління достовірних звітних даних за встановленим табелем звітності;
- застосування найбільш досконалих засобів обчислювальної техніки, раціональна побудова облікових документів і реєстрів;
- чітке функціонування самого облікового апарату, ритмічність і оперативність його роботи.

Бухгалтерський облік як складова системи управління підприємством виконує певні функції. Ними є: контрольна, інформаційна, аналітична, забезпечення збереження власності та функція зворотного зв'язку. Відповідно до цих функціональних завдань на кожному сучасному підприємстві при організації та веденні бухгалтерського обліку мають дотримуватися такі ключові вимоги:

- 1) точність, повнота та раціональність ведення бухгалтерського обліку;
- 2) своєчасність відображення інформації – відображення фактів господарської діяльності в тому періоді, коли вони відбулися, незалежно від часу надходження або виплати грошей за цими фактами;
- 3) несуперечність даних бухгалтерського обліку [3].

В умовах інформаційної економіки та інтенсивного впровадження нових інформаційних технологій від якості ведення бухгалтерського обліку залежить економічна безпека підприємства, під якою розуміють такий стан захищеності підприємства від негативного впливу загроз (внутрішніх та зовнішніх) і ризиків, що забезпечує ефективне використання ресурсів в процесі поточного функціонування підприємства, а також досягнення стратегічних цілей. Рівень економічної безпеки підприємства залежить від того, наскільки ефективно керівництво буде спроможне приймати рішення з уникнення можливих загроз і ліквідації наслідків негативних впливів зовнішнього й внутрішнього середовищ. В основі цих рішень знаходиться інформація, яка формується на прийнятих положеннях та правилах (принципах) бухгалтерського обліку, у тому числі й принципі безперервної діяльності, недотримання якого може призвести до втрати економічної безпеки й, як наслідок, до банкрутства та ліквідації.

Світова практика свідчить про підвищення ролі бухгалтерської інформації у прийнятті менеджментом підприємства рішень з досягнення безперервності діяльності, яку слід сприймати не тільки як бухгалтерський методологічний принцип, а й як ідею, що визначає сприйняття діяльності підприємства в сучасній інформатизованій економіці як, спрямованої на продовження і розвиток [14].

Розвиток інформаційних технологій спричинює й розвиток підприємств, оскільки останні полегшують та удосконалюють способи накопичення та

обробки інформації, використовуючи все новіші програмні продукти та нові можливості для зберігання даних. При виборі для впровадження нових інформаційно-комп'ютерних розробок керівництво, в першу чергу, керується такими параметрами інформації, як її своєчасність, повнота, безпека. На сьогодні проблема своєчасності отримання бухгалтерських даних з різних структурних підрозділів підприємства вже не є актуальною, адже є інтернет-мережа, на всіх середніх та великих підприємствах є відділи інформаційно-комп'ютерних технологій, які забезпечують не тільки безперешкодний обмін інформацією між користувачами системи, але й її найрізноманітнішу обробку та аналіз, і, нарешті, є сервери, де вся ця інформація зберігається.

Нове питання на сьогодні – необхідність для підприємства обслуговувати, або ж закуповувати нове «залізо» для безпечного зберігання даних про господарську діяльність підприємства, зокрема таких, як «ноу – хау», на теренах України є активні пропозиції з боку різних консалтингових компаній щодо збереження даних у «хмарах». «Хмарні» технології із кожним днем набувають все більшого поширення, а фірми, які пропонують такі послуги, рекламують все більше переваг перенесення інформаційних баз підприємств у «хмари».

У літературі можна зустріти багато термінів та визначень «хмар», зокрема, це хмарні обчислення, хмарні технології, клауд-комп'ютинг. У цілому під хмарними обчисленнями (англ. cloud computing) слід розуміти модель забезпечення мережевого доступу до обчислювальних ресурсів (мереж передачі даних, серверів, пристроїв зберігання даних, додатків і сервісів тощо). Під хмарними технологіями слід розуміти спроектоване та надане у комерційне користування віртуальне програмне середовище (сервери, комп'ютери, сервіси), розгорнуте у хмарі на базі обчислювальних потужностей, розміщених у дата-центрах провайдера хмарних сервісів.

Хмарні технології можна використовувати в трьох розрізах: програмне забезпечення як послуга (SaaS – Soft as a Service), платформи як послуга (PaaS – Platform as a Service) й інфраструктура як послуга (IaaS – Infrastructure as a Service), а також чотирьох організаційних моделях: приватні «хмари» (Private Cloud), «хмари» спільноти (Community Cloud), громадські (Public Cloud) та гібридні «хмари» (Hybrid Cloud).

Найбільш розповсюдженою на сьогодні послугою хмарних технологій є IaaS – інфраструктура як сервіс. За даними аналітичної компанії «Synergy Research Group», в другому кварталі 2013 р. обсяг світового ринку сервісів «IaaS» та «PaaS» зріс на 47 % до 2,25 млрд. дол. При цьому основна частина ринку – 64 % – припадає на IaaS [1]. За даними дослідження «TadViser» [2], лідером залишається «Amazon Web Services» (AWS), в якій продажі збільшуються швидше від росту ринку.

Хмарні технології в першу чергу слід використовувати підприємствам, які розпочинають свою діяльність, так званим «стартапам», оскільки їм не потрібно придбавати ліцензійне програмне забезпечення та велику кількість комп'ютерного обладнання; невеликим підприємствам, а також підприємствам, працівники якого постійно перебувають у відрядженнях. Так, відповідно до

оцінки Forrester Research, перехід великої компанії (1000 осіб) на використання хмарного сервісу Office 365 дає повернення інвестицій у розмірі 315 % за чотири місяці. А для невеликої компанії – до 150 осіб – це 321 % лише за два місяці [16]. Окрім цілодобового та безперешкодного доступу до баз даних та програмних рішень, а також економії фінансових, трудових та матеріальних ресурсів на обслуговуванні програм, до переваг використання хмарних технологій слід віднести ще й сервісне обслуговування, зокрема, це постійне оновлення програмного забезпечення, резервне копіювання баз даних, захист даних від несанкціонованого доступу. Усім іншим підприємствам (великим, та таким що мають налагоджені зв'язки в межах підприємства з власним ІТ-відділом) слід обережно ставитися до привабливих новітніх технологій, адже поряд із великою кількістю переваг хмарні технології мають низку суттєвих недоліків, зокрема, це можливість збоїв в Інтернет-мережі, що просто загальмує роботу цілих відділів підприємства; до даних підприємства мають доступ інтернет- та хостинг-провайдери, що викликає ймовірність витоку інформації, тобто дані є фактично загальнодоступними; більшість сервісів хмарних технологій в ліцензійних угодах відмовляються від відповідальності за збереженість даних.

По суті, для підприємства перенесення інформаційної бази до «хмари» на перший погляд є суто технічним рішенням, і, насамперед, воно так і є, проте, прийнявши таке рішення, керівництво може зіштовхнутися із низкою запитань та, головним чином, з технічними проблемами, зокрема, це:

- безпека даних у хмарі;
- відповідність програмного забезпечення для перенесення інформаційної бази;
- можливість підприємства повернути інформаційну базу із хмари назад на підприємство, якщо існують незадовільні умови;
- гнучкість платформи у хмарі, можливість розробляти програмні рішення для окремих підприємств залежно від характеру їх діяльності;
- навчання персоналу роботі у хмарах тощо.

Слід зазначити, що вартість «хмарних» технологій не є головним питанням на шляху до впровадження їх на підприємствах, керівництво та управлінський персонал (відділ управлінського обліку, аналітичний відділ тощо) мають чітко знати алгоритм перенесення даних в «хмару» залежно від її виду та організаційної моделі для можливості формування бюджету ресурсів та обґрунтування доцільності здійснення відповідних реформувальних заходів на підприємстві. В результаті визначення та систематизації видів «хмар» та їх організацій слід визначити етапи впровадження хмарних технологій на підприємствах, зокрема, в частині облікових систем. При виборі виду хмари великі та середні підприємства віддають перевагу приватним хмарам (Private Cloud), так як ця модель є найбільш безпечною для збереження облікових, аналітичних даних, комерційної таємниці тощо. За своєю суттю приватна хмара є власністю підприємства, знаходиться на його сервері, обслуговується працівниками інформаційно-комп'ютерного відділу, проте працівники підприємства працюють з програмним забезпеченням та базами даних по

віддаленому доступу. Даний вид хмари є найбільш гнучким для великих та середніх підприємств, оскільки останні потребують адаптації базових версій програм для власних потреб та зручності, а також над цим працює власний інформаційно-комп'ютерний відділ. Звичайно, за такої моделі підприємство і надалі несе витрати щодо придбання ліцензій на програмне забезпечення, заробітної плати працівникам, що його обслуговують, витрати на придбання комп'ютерної техніки для обробки та збереження даних. Якщо ж підприємство хоче зекономити вищеперераховані витрати, воно може знайти підприємство (декілька підприємств) своєї галузі, наприклад, або зі схожою організаційною структурою та реорганізувати інформаційно-комп'ютерні відділи кількох підприємств в один. Таким чином, дані кількох підприємств будуть знаходитися на одному сервері (хмара співтовариства, Community cloud), при цьому робота працівників підприємств, що об'єднані хмарою співтовариства, не зазнає змін, а бюджет підприємств значно скоротиться в частині витрат на обслуговування інформаційно-комп'ютерних технологій. У випадку, якщо навіть забезпечення хмари співтовариства потребує значних капіталовкладень щодо придбання серверів, адміністрування операційних систем та баз даних, може бути прийняте рішення щодо переходу на змішану хмару (Hybrid cloud), в результаті чого вищезазначені функції та самі дані будуть частково або повністю передані до публічної хмари (Public cloud). Приймаючи рішення щодо використання публічної хмари, керівництво підприємства має обрати тип хмарних обчислень, а саме: IaaS (інфраструктура як сервіс), PaaS (платформа як сервіс) чи SaaS (програмне забезпечення як сервіс).

Можливості хмарних технологій нещодавно почали використовуватися на теренах України, світові тенденції йдуть вперед. Так, за словами керівника глобальної практики PwC у сфері бізнесу та інновацій Віккі Хафф Еккерт «більшість компаній заклали основу для розвитку технологій, інвестуючи у такі сфери, як соціальні мережі, мобільні, аналітичні та хмарні технології» [12].

Використання хмарних технологій поряд із фінансовими затратами на їх оплату значно полегшує роботу підприємств в частині придбання обладнання, ліцензійного програмного забезпечення, формування відділу інформаційно-комп'ютерних технологій, виплату заробітної плати його працівникам, обладнання робочих місць, а також потрібно враховувати ризик втрати даних, ризик гальмування роботи цілого підприємства, пов'язаний з можливістю перебоїв Інтернет-мережі, ризик хакерських атак, гнучкість платформи, яку надає провайдер тощо [4].

Основним результатом завжди актуального процесу інновацій для функціонування автоматизованого робочого місця бухгалтера є здешевлення витрат на «паперову роботу». Одним з таких методів економії грошової маси на підприємствах може бути впровадження технології близької дії або, як прийнято вживати в сучасних наукових і технологічних колах, термін NFC технологій.

Історія становлення технології NFC є наступною: початком становлення прийнято вважати NFC Forum, заснований у 2004 році потужними

компаніями-інноваторами Nokia, Philips та Sony. Передбачалося, що ця технологія почне застосовуватися у максимально короткі терміни. Але широкого застосування технологія набула у 2010 році, коли компанія Google представила перший у світі мобільний пристрій з підтримкою NFC. Важливим кроком тут є те, що, зокрема, місто Ніцца (Франція) впровадило проект «славною міста безконтактного мобільного простору», забезпечуючи жителів та гостей міста максимальною муніципальною підтримкою технології NFC, охоплюючи такі сфери життя, як транспорт, туризм та надання послуг різного характеру [7].

Єдиного сталого та загальноприйнятого визначення даній технології NFC не існує. На основі опрацьованої літератури можна навести такі визначення:

«Near Field Communication» або «NFC» («зв'язок на невеликих відстанях») — технологія бездротового високочастотного зв'язку малого радіусу дії «в один дотик». Технологія уможливує обмін даними між пристроями (смартфонами та безконтактними платіжними терміналами) на відстані до 10 см [8].

Компанія Sony дає свою інтерпретацію поняттю: NFC (Near Field Communication, «зв'язок на невеликих відстанях») – це міжнародний стандарт технології бездротового зв'язку малого радіусу дії [6].

NFC або зв'язок близького поля – це технологія бездротового зв'язку, яка забезпечує швидке з'єднання на малій відстані між електронними пристроями, такими, як телефони й фотоапарати [6].

Наступний гравець ринку високих технологій, компанія HP або Hewlett Packard, дає таке лаконічне визначення: NFC – зв'язок ближньої дії [5].

«Україна фінансова» визначає технології NFC так: технологія безконтактного мобільного платежу NFC (Near Field Communication) – це технологія бездротового обміну даними між пристроями, що знаходяться на відстані до 20 сантиметрів. Два пристрої з NFC-мікросхемами достатньо наблизити один до одного для того, щоб вони змогли обмінюватися даними [10].

У компаніях–розробниках цього інформаційного інструменту передачі даних зазначають про зручність використання завдяки швидкості операції та повному контролю над нею (адже NFC-пристрій (термінал) постійно перебуває в руках власника (розпорядника), що, в свою чергу, дає впевненість у безпеці такої передачі, а щодо радіусу невеликої дії – невтручання в роботу пристрою третіх осіб, задля задоволення власних інтересів).

З наведених визначень можна прослідкувати єдину тенденцію у всіх визначеннях – технологією NFC є зв'язок на невеликих відстанях. Різною є відстань дії NFC-мікросхеми у пристроях – це зумовлено такими якісними характеристиками, як фірма-виробник, технології виготовлення, а також різними типами матеріалів-провідників, що використовуються. Ще однією різницею є сфера використання – від телефонів, планшетів до безконтактних платіжних терміналів, що застосовуються фінансовими установами.

Отже, аналіз поставленого для дослідження питання дає можливість запропонувати таке визначення NFC – це технологія, що являє собою протокол комунікацій, який передбачає зв'язок між двома пристроями на коротких відстанях з максимальною швидкістю передачі даних.

Досліджувана технологія не є тестовою, а вже давно знаходиться у загальнодоступному користуванні. NFC чіпи можна побачити у багатьох сучасних, а саме – актуальних на сьогоднішній день технологічних пристроях. Ними є мобільні телефони, планшетні комп'ютери, безготівкові термінали, а також розумні годинники і предмети «Інтернету речей».

Своє вагоме слово у питаннях впровадження і практичного застосування технології NFC у широких колах вже було підтверджено компанією Sony із запровадженням у виробництво мобільних пристроїв Xperia з підтримкою аналізованої технології; компанією Google, впровадженням у життя власного сервісу миттєвих платежів Google Wallet, який був перейменований у Android Pay і вже працює в Україні; компанією Apple на допомогу авторському платіжному сервісу Apple Pay, а також багатьма іншими представниками інноваційного сектора світового господарства.

Досить актуальним завданням в плані удосконалення технології NFC є їх поступове впровадження у сектор економіки. Значне практичне застосування технології вбачаємо і в бухгалтерському обліку. У досліджуваному питанні є багато позитивних можливостей, які ще не мають практично реалізованих прикладів. Вважаємо, що можливими сценаріями застосування сучасного механізму передачі облікової інформації суб'єктами господарювання завдяки застосуванню технологій NFC, є використання як заміни або доповнення до низки вже існуючих первинних бухгалтерських документів і фінансової звітності. За їх допомогою можна буде передавати між собою не у паперовому загальноприйнятому примірнику, а виключно «як дотик» між спеціалізованим обладнанням в одну секунду, що мають обіг як в середині підприємства, так і за його межами. Це є досить актуальним як для внутрішніх користувачів облікової інформації, так і для зовнішніх у процесі здійснення ними господарських операцій на підприємстві. Детальний опис наведено на рис.1.5. Економія на таких операціях є колосальною: це і час на обробку запитів щодо даних документів (рис.1.5), і зменшення обігу паперових носіїв інформації, що, в свою чергу, зменшує на них попит. Наступним важливим кроком є поліпшення екології навколишнього середовища, що реалізує механізм захисту і збереження довкілля для майбутніх поколінь.



**Рис. 1.5. Організація роботи з документами.
Порівняльний аналіз: до і після застосування NFC**

Джерело: розробка автора

Аналізуючи рис. 1.5, можна констатувати, що при застосуванні NFC технологій на підприємстві скорочуються стадії обробки запитів (операції реєструються, а не документуються), що відповідно збільшує продуктивність використання аналізованого інформаційного надбання і кардинально зменшує час на обробку (первинна документація потребує досить багато часу: заповнення, друк, передачу, обробку), що становить від кількох хвилин до кількох годин порівняно з 0.1 секунди за допомогою передачі із застосуванням NFC-технології.

Розглянемо аналіз механізму досліджуваної технології на прикладі: підприємством отримано виробничі запаси. Отже, при отриманні товарів, виробничих запасів формується накладна (може бути передана як у паперовому вигляді, так і у електронному (за згодою обох сторін)). Процес наступний: відвантаження супроводжується документом (попередньо сформованим, роздрукованим, узгодженим з керівництвом або бухгалтером, тобто є відповідні підписи та печатки); подається підприємству-реципієнту на узгодження, перевірку матеріальних цінностей та правильність заповнення, а також завірення – відповідно, проходить час на всі ці операції.

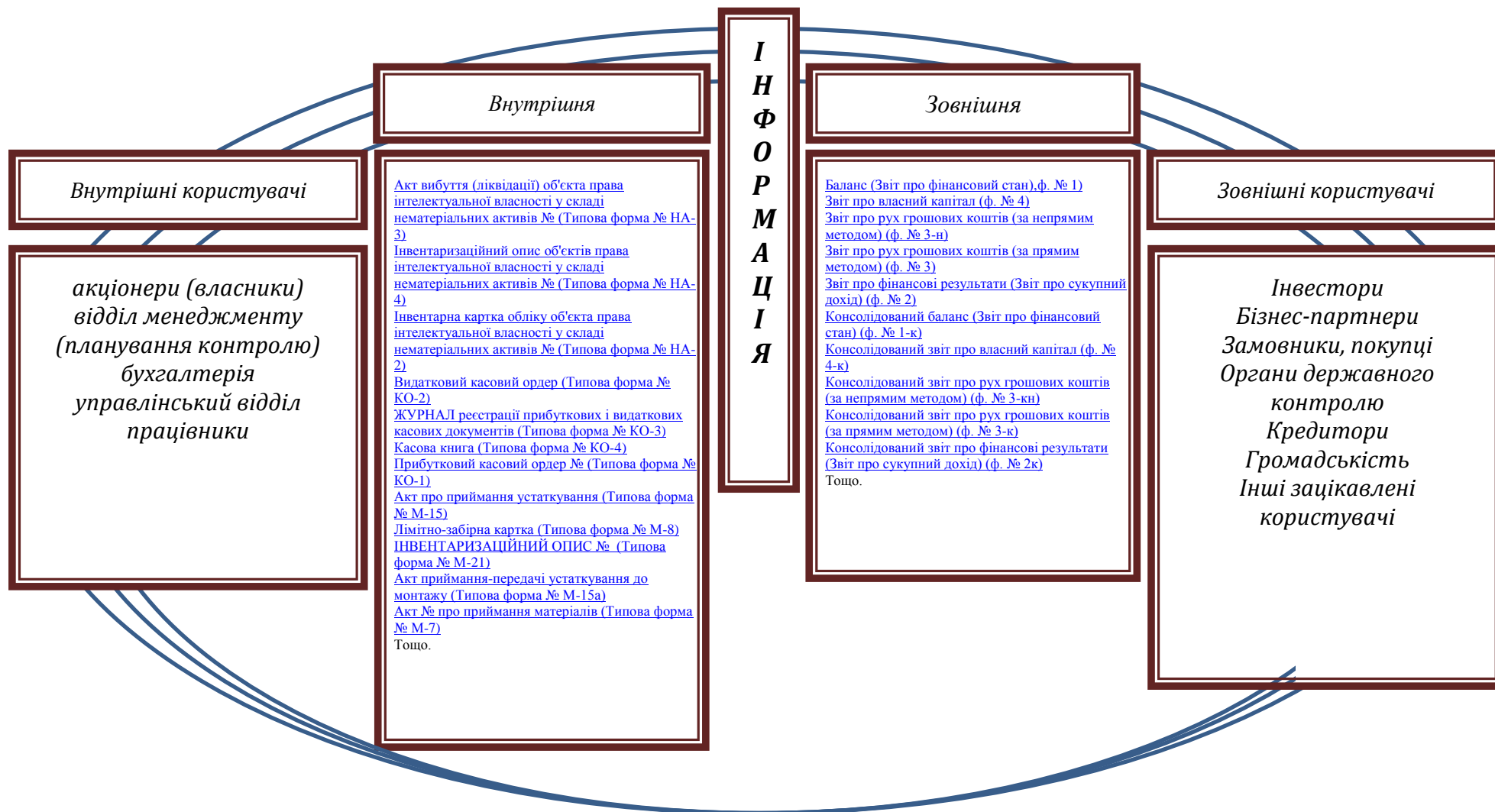


Рис. 1.6. Користувачі за місцем застосування бухгалтерської інформації із використанням NFC технології

Джерело: розробка автора

За допомогою аналізованої технології скорочується як процес обробки, так і передачі: документ сформований у електронному вигляді передається за місцем відвантаження товарів у один дотик за 0,1 секунди з допомогою спеціалізованого NFC устаткування і програмного забезпечення. Головне – є можливість перевірки уповноваженою особою відразу (пропонується: планшетний комп'ютер у постачальника, який при передачі товарів, виробничих запасів «дотикається» до планшетного комп'ютера замовника без паперових носіїв і часу на обробку, друку запиту. Також можливо проставити підпис у електронному вигляді у підприємства-отримувача відразу, без потреби нагромаджувати отримані накладні, додатково витратити час на їх обробку, аналізувати та перевіряти (а у деяких випадках, коли інформація щодо запасів не відповідає фактичним надходженням, уникнути їх), підтвердження підписами та печатками. Вище наведений лише один з поширених випадків. Потенціал застосування NFC передачі даних на підприємстві або між підприємствами є колосальним. Від підпису договорів, підтвердження статутних даних, передачі реквізитів, фінансової і податкової звітності до обміну даними між спеціалізованими ланками всередині виробництва щодо актуальних і майбутніх замовлень, відвантажень, переміщень, зберігання.

Важливим є застосування технології NFC як доповнення до вже існуючих друкованих форм бухгалтерських документів, які можуть вільно співіснувати. Прикладом такої співпраці пропонуємо вживати обидві форми, зокрема, при отриманні товарів від постачальника оформлюється прибуткова накладна, яка може бути подана як у друкованому варіанті, так і у формі контактної передачі електронної версії документа покупцю.

Більш дорогим варіантом застосування (у плані збільшення витрат на виготовлення таких носіїв) пропонованої технології є використання паперу формату А4 (або будь-якого іншого) з вмонтованим чіпом NFC для обігу як паперових документів, так і електронних [15].

Отже, недоліками впровадження інновацій є: на перших стадіях – обмежена пропозиція, ускладнений доступ до технологій, інформаційна обмеженість, потреба у навчанні персоналу для продуктивного використання технологічних новинок, вартість інвестицій є високою на початку.

Перевагами інновацій у інформаційній складовій щодо застосування «хмарних технологій» та NFC у бухгалтерському обліку є удосконалення, спрощення методики ведення облікових операцій; поступове скорочення непотрібних документів та стадій обробки, які забирають час і кошти; максимізація прибутку й інвестиції вивільнених коштів у власну справу, зростання фінансової незалежності, а також позитивний соціальний ефект.

Список використаних джерел

1. Amazon уходить в отрыв на рынке IaaS / PaaS // PC Week / RE. URL:<http://www.pcweek.ru/its/article/detail.php?ID=155232>.
2. Infrastructure as a Service, IaaS (мировий ринок) // TadViser. Государство. Бизнес.ИТ. URL:<http://www.tadviser.ru/index.php>Статья:Infrastructure_as_a_Service,_IaaS_(мировий_ринок).
3. Артим Л.О., Долбнева Д.В. Бухгалтерський облік, як невід'ємна складова системи управління сучасного підприємства. Актуальні проблеми економіки та управління в умовах системної кризи : збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції, 29 листопада 2016 року. Львів: Львівський інститут МАУП, 2016. Ч. 2. 675 с.
4. Вольська К.О., Дикий А.П. Бухгалтерський облік у «хмарі». Порядок переходу та адаптації інформаційної системи підприємства. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Збірник наукових праць. 2017. Вип. 2(37). С.19–37. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/7143>
5. Довідковий посібник HP. Початок роботи. NFC / Hewlett Packard // HP Officejet Pro 8610. URL: <http://hp-officejet-pro-8610.printerdoc.net/uk/nfc/>
6. Довідковий посібник Sony Corporations / Sony Corporations // Довідка з функцій. 2014. URL: <https://www.sony.es/TP0000384186.html>
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
8. Зв'язок ближньої дії. URL:https://en.wikipedia.org/wiki/Near_field_communication
9. Кравченко І.Ю. Облікова інформація як об'єкт захисту. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики, матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Полтава, 20–23 жовт. 2014 р.) / прогр. комітет О. О. Нестуля. – Полтава : ПУЕТ, 2014. С.257–259.
10. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навч. посіб., вид. 4-те. Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2012. 752 с.
11. Лучко М.Р. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку. Науково-практичне видання «Незалежний аудитор», №5 (III), 2013, с.15–23.
12. Мегатенденція технологічного розвитку як стимул інновацій у бізнесі PWC. URL : <http://www.pwc.com/ua/uk/survey/2016/emerging-technology-megatrend.html>.
13. Писаревська Т.А. Інформаційні системи обліку та аудиту: навч. посіб. / Київський національний економічний ун-т. К. : КНЕУ, 2004. 369 с.
14. Плікус І.Й. Роль бухгалтерського обліку в забезпеченні безперервності діяльності підприємств в умовах інформатизації економіки. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерської професії в Україні:

матеріали круглого столу, присвяченого 55-річчю заснування ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» та 45-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту як самостійної та випускової (м. Полтава, 19 травня 2016 року). Полтава: ПУЕТ, 2016.

15. Попович М. С. Застосування NFC технологій в бухгалтерському обліку//Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. 2017. Т. 1. №. 1. С. 351–355.

16. Потоцька О. Дістатися хмар.– Контракты UA. ИД «Галицкие контракты». URL : <http://archive.kontrakty.ua/gc/2012/44/13-distatysya-khmar.html?lang=ua>.

17. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології в обліку.– навч. посібник. К.: КНЕУ, 2004. 187 с.

1.8. Особливості бухгалтерського обліку в державному секторі (в бюджетних установах)

Бухгалтерський облік суб'єктів в державному секторі забезпечує формування достовірної інформації про наявність державного майна, його використання, про прийняті ними зобов'язання, отримані фінансові результати, іншої інформації, необхідної користувачам фінансової звітності для здійснення ними повноважень з внутрішнього і зовнішнього контролю за дотриманням законодавства України.

З метою уніфікації і прозорості процесів бухгалтерського обліку в державних установах за останні два роки внесені суттєві зміни до порядку ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. З початку 2015 року запроваджено деякі національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі. Для пояснення механізму дії цих стандартів Міністерство фінансів України розробило методичні рекомендації до чотирьох стандартів, а саме:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора [6].
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектора [7].
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора [8].
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектора.

Наведені документи були затвердженні наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 р. № 11 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектора».

Методичні рекомендації стали основою для більш глибокого розуміння розпорядниками бюджетних коштів норм Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі щодо обліку активів, зобов'язань і визначення облікової політики бюджетними установами.

Прийняті стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі визначають загальновизнані та загальновідомі правила відображення господарських операцій і господарських фактів в бухгалтерському обліку та звітності бюджетних установ. Облікова та звітна інформація, яка формується на підставі стандартів бухгалтерського обліку, може бути корисною як на рівні бюджетної установи для потреб внутрішнього контролю й управління, так і для зовнішніх користувачів.

Відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі унесені зміни до значень основних термінів, що стосуються визначення активів, зокрема основних засобів та запасів.

Відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» «Основні засоби – матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві, діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/ або задоволення потреб суб'єкта державного

сектора або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року» [2].

На відміну від попереднього визначення, можна зазначити, що основними засобами в бухгалтерському обліку бюджетних установ можуть бути визнані тільки матеріальні активи, які будуть використовуватися та за якими встановлено строк їх корисного застосування. Якщо бюджетна установа придбала або безоплатно отримала матеріальні цінності, які не будуть нею використовуватися, а отримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі, то вони не визнаються основними засобами [9]. Про це вказують норми НП(С)БОДС 123 «Запаси», де в п.2 розділу 2 зазначено, що для цілей бухгалтерського обліку до запасів включають матеріальні цінності, які придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектора з метою подальшого споживання, розподілу, передачі, продажу, перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг для задоволення потреб бюджетної установи.

Слід зазначити, що у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Мінфіну від 31.12.2013. № 1203, з метою відображення нових підходів, визначених стандартом, передбачений синтетичний рахунок 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», на якому ведеться облік матеріальних цінностей, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу [4].

Ці рахунки і слід застосовувати розпорядникам бюджетних коштів при здійсненні централізованих закупівель матеріальних цінностей [9].

З огляду на те, що матеріальні цінності, які будуть придбаватися бюджетними установами централізовано для їх подальшого розподілу, передачі, продажу, використовуватися ними безпосередньо не будуть, розуміння економічної сутності цих операцій та прийняття правильних управлінських рішень допоможе правильно віднести об'єкт обліку на рахунок 1815 (1825) «Активи для розподілу, передачі, продажу», а також стане підставою для правильного планування видатків та правильного відображення їх у фінансовій звітності.

Особливо значні зміни в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектора відбулися в 2017 році з запровадженням Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого наказом Мінфіну України від 31.12.2013 р. № 1203 та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мінфіну України від 29.12.2015 року № 1219. Ці суттєві зміни відбулися відповідно до виконання Постанови Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 року № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки» та розпорядження Кабінету Міністрів України від 01 серпня 2013 року № 774-р «Про стратегію розвитку системи управління державними фінансами».

Дія цих важливих законодавчих документів набирає чинності з 01 січня 2017 року. До 01 січня 2018 року норми цих документів не застосовуються при здійсненні операцій з виконання державного та місцевих бюджетів органами Державної казначейської служби України [4]. Невелика затримка пояснюється складним політичним становищем у державі.

Новий План рахунків застосовується суб'єктами державного сектора та є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти їх діяльності у бухгалтерському обліку.

Особливою є структура нового плану рахунків, а саме: в Плані рахунків №1203 за десятковою системою наведені номери й найменування синтетичних рахунків та субрахунків. Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектора, при цьому [4]:

- 1 – розпорядники бюджетних коштів;
- 2 – державні цільові фонди;
- 3 – державний бюджет;
- 4 – місцеві бюджети;
- 5 – рахунки органів Казначейства.

Четверта цифра балансового рахунку визначає номер субрахунку, крім рахунків класу 9 та класу 0 [4].

План рахунків включає два розділи:

- «Балансові рахунки» – класи 1–8;
- «Позабалансові рахунки» – класи 9 та 0.

Законодавець дозволяє суб'єктам державного сектора самостійно вводити аналітичні рахунки до субрахунків цього Плану рахунків. У разі потреби міністерства та центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти методичні рекомендації стосовно порядку застосування Плану рахунків в установах, які їм підпорядковані, з урахуванням специфіки їх діяльності [4].

Порядок застосування Плану рахунків № 1219 встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі [5].

Цікавим є розподіл необоротних та оборотних активів, який наближений до міжнародних норм ведення бухгалтерського обліку, а саме, на нефінансові активи та фінансові активи.

До нефінансових активів відносяться [5]:

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи;
- нематеріальні активи;
- капітальні інвестиції;
- знос (амортизація) необоротних активів;
- виробничі запаси;
- виробництво;
- біологічні активи;

- інші нефінансові активи.

До фінансових активів відносяться:

- довгострокова дебіторська заборгованість;
- поточна дебіторська заборгованість;
- готівкові кошти та їх еквіваленти;
- грошові кошти на рахунках;
- довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи;
- поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи;
- дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками;
- розрахунки за надходженнями до бюджету;
- витрати майбутніх періодів.

Для бухгалтерів та практиків корисним буде порівняльний аналіз рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ № 611 (наказ Мінфіну України від 26.06.2013 р.) та рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі № 1203 (наказ Мінфіну України від 31.12.2013 р.), наведений в таблиці 1.8 [10]:

Таблиця 1.8

**Співставлення класів нового Плану рахунків № 1203 і його попередника
— Плану рахунків № 611**

Клас рахунків за Планом рахунків № 1203		Рахунки Плану рахунків № 1203	Класи рахунків за Планом рахунків №611 і №119		Колишні рахунки Плану рахунків № 611
номер	найменування		номер	найменування	
Розділ I. Балансові рахунки					
1	Нефінансові активи	10 "Основні засоби"	1	Необоротні активи	10 "Основні засоби"
		11 "Інші необоротні матеріальні активи"			11 "Інші необоротні матеріальні активи"
		12 "Нематеріальні активи"			12 "Нематеріальні активи"
		13 "Капітальні інвестиції"			14 "Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи"
		14 "Знос (амортизація) необоротних активів"			13 "Знос (амортизація) необоротних активів"
		15 "Виробничі запаси"	2	Запаси	20 "Виробничі запаси", 23 "Матеріали і продукти харчування"
		16 "Виробництво"	—	—	аналогічного рахунку не було
		17 "Біологічні активи"	2	Запаси	21 "Тварини на вирощуванні та відгодівлі"
		18 "Інші нефінансові активи"			22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Матеріали і продукти харчування", 24 "Готова продукція", 25 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 26 "Запаси для розподілу, передачі, продажу"

Продовження таблиці 1.8

2	Фінансові активи	25"Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи"	1	Необоротні активи	15"Довгострокові фінансові інвестиції"
		20"Довгострокова дебіторська заборгованість"			такий рахунок раніше не було передбачено
		21"Поточна дебіторська заборгованість"	3	Кошти, розрахунки та інші активи (План рахунків №611)	36"Розрахунки з різними дебіторами", 64"Розрахунки із податків і зборів", 35 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
		22 "Готівкові кошти та їх еквіваленти"			30"Каса", 33 "Інші кошти"
		23 "Грошові кошти на рахунках"			31"Рахунки в банках", 32"Рахунки в Казначействі"
		26 "Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи"			37 "Поточні фінансові інвестиції", 34"Короткострокові векселі одержані"
		27"Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками"	6	Поточні зобов'язання	68"Внутрішні розрахунки" (дебіторська заборгованість)
		28"Розрахунки за надходженнями до бюджету"	9	Адміністративні послуги	91"Розрахунки замовників за адміністративними послугами"
		29"Витрати майбутніх періодів"	8	Витрати	85 "Витрати майбутніх періодів"
		24"Єдиний казначейський рахунок"	1	Кошти бюджетів у Національному банку України (План рахунків № 119)	Балансовий рахунок ІІІА "Єдиний казначейський рахунок"
3	Кошти бюджетів та розпорядників в бюджетних коштів*	31"Находження бюджету", 32"Кошти бюджету", 33"Кошти бюджету, що підлягають розподілу", 34"Рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, інші рахунки для здійснення витрат", 35"Інші рахунки розпорядників бюджетних коштів та рахунки інших клієнтів", 36"Рахунки за нез'ясованими сумами та інші транзитні рахунки", 37"Рахунки органів Казначейства"	3	Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів (План рахунків № 119)	31"Кошти бюджетів", 32 "Кошти, залучені до бюджетів", 33"Кошти, які підлягають розподілу", 34"Кошти, тимчасово віднесені до надходжень бюджету", 35"Рахунки розпорядників та одержувачів бюджетних коштів в Казначействі України", 36"Рахунки розпорядників бюджетних коштів, відкриті в установах банків", 37 "Рахунки інших клієнтів та банків", 38"Рахунки за нез'ясованими сумами, несквитованими дебетовими сумами та інші транзитні рахунки", 39"Рахунки органів Казначейства України"

Продовження таблиці 1.8

4	Розрахунки*	41"Розрахунки за фінансовими операціями", 42"Інші розрахунки", 43"Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу", 44"Позиції щодо іноземної валюти та балансуючі рахунки", 45"Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до бюджету, які підлягають розподілу", 46"Технічні рахунки"	4	Розрахунки (План рахунків № 119)	41"Взаємні розрахунки по виконанню державного бюджету", 42"Розрахунки по виконанню місцевих бюджетів", 43"Розрахунки за цінними паперами бюджетів", 44"Інші розрахунки", 46"Позиції Казначейства України щодо іноземної валюти та балансуючі рахунки", 49"Інші технічні рахунки"
5	Капітал та фінансовий результат	51"Внесений капітал" 52"Капітал у підприємствах" 53"Капітал у дооцінках" 54"Цільове фінансування" 55"Фінансовий результат" 56"Резервний капітал"	4	Власний капітал	40"Фонд у необоротних активах" (субрахунок 401) 42"Фонд у фінансових інвестиціях" 44"Капітал у дооцінках" 40"Фонд у необоротних активах (субрахунок 402), 70"Доходи загального фонду" (цільового характеру), 71"Доходи спеціального фонду" 41"Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах" 43"Результати виконання кошторису" використовується тільки державними цільовими фондами
6	Зобов'язання	60"Довгострокові зобов'язання" 61"Поточна заборгованість за кредитами та позиками" 62"Розрахунки за товари, роботи, послуги" 63"Розрахунки за податками і зборами" 64"Інші поточні зобов'язання" 65"Розрахунки з оплати праці" 66"Зобов'язання за внутрішніми розрахунками" 67"Забезпечення майбутніх витрат і платежів" 68"Зобов'язання за надходженнями до бюджету" 69"Доходи майбутніх періодів"	5 6 9 7	Довгострокові зобов'язання Поточні зобов'язання Адміністративні послуги Доходи	50"Довгострокові позики", 51"Довгострокові векселі видані", 52"Інші довгострокові фінансові зобов'язання" 60"Короткострокові позики", 61"Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" 63"Розрахунки за виконанні роботи", 67"Розрахунки за іншими операціями і кредиторами" 64"Розрахунки із податків і зборів", 65"Розрахунки із соціального страхування" 62"Короткострокові векселі видані", 65"Розрахунки із соціального страхування", 67"Розрахунки за іншими операціями і кредиторами" 66"Розрахунки з оплати праці" 68"Внутрішні розрахунки" (кредиторська заборгованість) не було аналогічного рахунку (це резерв для забезпечення майбутніх витрат) 92"Зобов'язання замовників за адміністративними послугами", 67"Розрахунки за іншими операціями і кредиторами" 71"Доходи спеціального фонду" (субрахунок 716)

Продовження таблиці 1.8

7	Доходи	70 "Доходи за бюджетними асигнуваннями" 71 "Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)" 72 "Доходи від продажу активів" 73 "Фінансові доходи" 74 "Інші доходи за обмінними операціями" 75 "Доходи за необмінними операціями" 76 "Умовні доходи"	7	Доходи	70 "Доходи загального фонду", 71 "Доходи спеціального фонду" (субрахунок 713), 54 "Цільове фінансування" 71 "Доходи спеціального фонду" (основна і додаткова (господарська) діяльність), 72 "Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт" 71 "Доходи спеціального фонду" (субрахунок 711 реалізація), 72 "Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт" 71 "Доходи спеціального фонду" (субрахунок 712 , відсотки), 74 "Інші доходи" 71 "Доходи спеціального фонду" (субрахунок 711 (оренда), 712 — 2 група 4 підгрупа), 74 "Інші доходи" 71 "Доходи спеціального фонду" (благодійні внески, цільові заходи), 74 "Інші доходи" аналогічного рахунку не було
8	Витрати	80 "Витрати на виконання бюджетних програм" 81 "Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)" 82 "Витрати з продажу активів" 83 "Фінансові активи" 84 "Інші витрати за обмінними операціями" 85 "Витрати за необмінними операціями" 86 "Умовні витрати"	8	Витрати	80 "Видатки із загального фонду", 81 "Видатки спеціального фонду" (субрахунок 813), 84 "Витрати на амортизацію" 81 "Видатки спеціального фонду", 82 "Виробничі витрати" 81 "Видатки спеціального фонду", 82 "Виробничі витрати" 81 "Видатки спеціального фонду" (відсотки) 81 "Видатки спеціального фонду", 82 "Виробничі витрати" 81 "Видатки спеціального фонду", 80 "Видатки із загального фонду", 83 "Інші витрати"
Розділ II. "Позабалансові рахунки"					
9	Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів	Рахунки 90—99	9	Позабалансовий облік (План рахунків № 119)	Рахунки 90—99
0	Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	01 "Орендовані основні засоби та нематеріальні активи" 02 "Активи на відповідальному зберіганні"	0	Позабалансові рахунки	01 "Орендовані необоротні активи" 02 "Активи на відповідальному зберіганні"

	03 "Бюджетні зобов'язання"			—
	04 "Непередбачені активи"			041 "Непередбачені активи і зобов'язання" (активи)
	05 "Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані"			04 "Непередбачені активи і зобов'язання" (зобов'язання)
	06 "Гарантії та забезпечення отримані"			—
	07 "Списані активи"			07 "Списані активи та зобов'язання"
	08 "Бланки документів суворої звітності"			08 "Бланки документів суворої звітності"
	09 "Передані (видані) активи відповідно до законодавства"			06 "Передані (видані) активи відповідно до законодавства"
* У 2017 році класи рахунків 3 "Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів" і 4 "Розрахунки" призначено для операцій із коштами державного та місцевих бюджетів, Єдиного казначейського рахунку та розрахунками за цими коштами, позабалансові рахунки класу 9 не застосовують, а використовують відповідні класи рахунків із Плану рахунків № 119.				

Революційним, на думку бухгалтерської громадськості, є з'єднання в новому Плані рахунків № 1203 двох попередніх, а саме, Плану рахунків №611, який використовували тільки бюджетні установи та Плану рахунків №119, який використовували органи Державної казначейської служби для обліку виконання державного та місцевих бюджетів.

Відомо, що дані бухгалтерського обліку є визначальними при прийнятті різних управлінських рішень, тому сучасні бухгалтери чітко дотримуються чинних норм і правил ведення обліку, не зважаючи на труднощі та часті зміни у законодавстві.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996. URL:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Основні засоби : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010р.№1202– URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>
3. Запаси : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. №120– URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>
4. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. URL:<https://buhgalter.com.ua/dovidnik/plan-rahunkiv/plan-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori-vityag-dlya>.
5. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від

29.12.2015 р. №1219.URL:<https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/poryadok-zastosuvannya-planu-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku-v/>

6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затверджені наказом Мінфіну України від 23.01.15р.№11.URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>

7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектора, затверджені наказом Мінфіну України від 23.01.2015р.№11 URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>

8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора, затверджені наказом Мінфіну України від 23.01.2015р. №11.URL:<https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subjektiv-derjavnogo-sektoru/metod-recomendacii-buhobliku-zapasiv/>

9. Сушко Н.І., Чечуліна О.О. Придбання матеріальних цінностей для подальшого їх перерозподілу, передачі. Баланс-Бюджет. Вип.42(558).- Київ: ТОВ «Баланс- Клуб». 2015. С. 27– 30.

10. Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків/ Наказ Міністерства фінансів України від 21 грудня 2016 року № 1127. URL:<https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik>.

РОЗДІЛ 2

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

2.1. Актуальні проблеми управлінського обліку і внутрішньогосподарського контролю

2.1.1. Модифікація системи управлінського обліку та внутрішньогосподарського контролю в умовах глобалізації економіки

Початок XXI століття свідчить про перехід людства до глобалізації у технологічній, виробничій, науковій, освітній та інших сферах людської діяльності. Зміни у сфері економіки супроводжуються трансформацією бізнес-процесів та інформаційних систем.

За цих умов перед кожним суб'єктом господарювання постає завдання формування системи менеджменту, яка б забезпечила безперервність розвитку в умовах динамічного зовнішнього середовища, що стимулює появу нових методів, систем і підходів до управління. Виникає потреба в управлінській системі, яка б, постійно пристосовуючись до нових реалій, набувала нових форм та трансформувала набуті якості з метою вироблення та реалізації адекватних управлінських рішень.

Сучасні проблеми в управлінні є причиною і наслідком недосконалості інформаційної системи, важливою складовою якої є вітчизняний облік та контроль, досі не пристосовані до вирішення сучасних економічних проблем. Щоб спрямувати управлінський облік та внутрішньогосподарський контроль на вирішення сучасних економічних проблем, необхідно, насамперед, осмислити їх місце та значення в системі управління, а також розробити модель формування інформації.

Важливою рисою системи управлінського обліку та внутрішньогосподарського контролю повинен стати постійний розвиток та відповідність потребам управління. «Радикальніше всього ми можемо змінити найбільш традиційну із наших інформаційних систем – бухгалтерський облік» [2]. Сучасний управлінський облік повинен базуватись на пізнанні розвитку його функціональної корисності для системи управління. Існування можливе завдяки тому, що системі управління потрібна ця важлива функція. Щоб оцінити потребу і можливості розвитку управлінського обліку, необхідно усвідомити його невід'ємним елементом управління.

Для обслуговування системи ефективного управління необхідна система управлінського обліку, яка б забезпечувала координацію, взаємодію і узгодженість окремих елементів управління з метою досягнення стратегічних цілей підприємств. Враховуючи, що шляхи досягнення цілей можуть бути різними, система управлінського обліку повинна діяти за принципом **багатоваріантності**, що вимагає новітніх підходів до розробки альтернатив. Складність цього завдання полягає у виникненні нестандартних ситуацій, які вимагають адекватних рішень та методів підготовки необхідної інформації.

Становлення нової економіки на початку XXI століття розглядається як передумова **переходу до нової парадигми** економічного розвитку та характеризується формуванням принципово нової системи поглядів на подальший розвиток людства. При формуванні уявлення про систему управлінського обліку майбутнього слід виходити із потреб, які необхідно вирішувати на кожному підприємстві, а саме – досягнення максимальних результатів та забезпечення довгострокового економічного зростання, одночасно задовольняючи потреби користувачів. Відтак у системі управлінського обліку повинна знайти відображення зовнішня інформація, яка б дозволила підприємству зорієнтувати свою діяльність на вирішення стратегічних цілей.

Необхідно виходити з того, що фундаментом ефективної економіки будь-якого підприємства є керована організація, а управлінський облік – це специфічний інструмент для досягнення бажаних стратегічних цілей.

Одним із центральних питань нової парадигми є визначення змісту сучасного управлінського обліку, який має відповідати потребам управління, забезпечуючи стійкий розвиток підприємства. Зміна економічних відносин, що супроводжується відокремленням управлінської функції від права власника та виникнення кількох груп користувачів, а також невизначеність зовнішнього середовища передбачає розширення завдань, які повинна вирішувати система управлінського обліку та форм функціонування інформації в цій системі.

В сучасний період, на відміну від минулого століття, різні технології постійно перетинаються, на стику цих технологій і відбуваються суттєві прориви. Традиційні підходи, згідно з якими вважається, що для кожної галузі знань властива лише власна унікальна технологія підготовки інформації, в сучасний період виявились неспроможними та змінились на підхід, відповідно до якого для кожного користувача і для вирішення кожного конкретного завдання необхідна різна технологія підготовки інформації. Це пов'язано з її залежністю від інших галузей, на яких традиційно базувалась технологія підготовки інформації і задля яких вона здійснюється.

Тому фундаментом сучасного управлінського обліку та внутрішньогосподарського контролю повинна стати інформація, яка сприймається користувачем як цінність. Саме з таких уявлень повинна починатись їх політика і стратегія.

Нове уявлення, на якому в майбутньому повинен ґрунтуватись управлінський облік як в теорії, так і на практиці, повинно формуватись на тому, що сфера управлінського обліку не повинна бути обмежена лише виробничим обліком затрат та внутрішньою інформацією. Він повинен бути оперативним, охоплювати процес від забезпечення матеріальними ресурсами до обслуговування покупців та орієнтуватись на результат і ефективність. Його практика повинна визначатись економічними інтересами підприємств.

Отже, інформаційне забезпечення діяльності підприємств повинно посісти особливе місце в їх майбутній діяльності. Це пов'язано, головним чином, з перетворенням інформації у ключовий ресурс підприємств, а тому

буде вимагати змін в економічній теорії, теорії обліку та практичній діяльності підприємств.

Сучасна система управлінського обліку і внутрішньогосподарського контролю повинна ґрунтуватись на посиленні оперативності та одночасному забезпеченні стратегічного розвитку підприємств, орієнтуючись на поточний результат та ефективність у довгостроковому періоді. Система управлінського обліку повинна забезпечити вирішення економічних проблем на мікро – та макрорівнях.

Таким чином, вирішення економічних проблем, що виникають в управлінні, необхідно розпочинати із визначення сучасної парадигми системи управлінського обліку, до основних принципів якої можна віднести:

1. Сприйняття багатомірності та складності економічних процесів, що відбуваються, та відповідної багатоваріантності розробки і прийняття управлінських рішень.

2. Усвідомлення, що окремі методи, прийоми, види економічних знань, підходи, школи, напрями лише частково розкривають окремі аспекти досліджуваних процесів.

3. Визнання та використання принципу методологічного плюралізму, оскільки більшість економічних проблем можуть бути вирішені більш плідно на перетині різних знань, ніж це можна зробити на рівні окремих із них.

4. Визнання закономірності розвитку та трансформації понятійного апарату управлінського обліку до рівня, здатного забезпечити не лише оцінку фінансового стану та фінансових результатів діяльності минулих років, але й дати оцінку критеріїв майбутнього потенціалу.

5. Визнання існування різних систем оцінки результатів господарсько-фінансової діяльності з урахуванням інформаційних потреб різних користувачів та різних цілей, яких необхідно досягати.

6. Інтеграція різних систем (управлінського обліку, внутрішньогосподарського контролю, фінансового обліку) та їх функцій, які сьогодні розрізнені та конкурують між собою. Визнання можливості створення ефективних альтернативних моделей інформаційного забезпечення функціонування та управління суб'єктами господарювання.

7. Визнання існування в системі управлінського обліку різних видів фінансової та нефінансової інформації (індикаторів) з урахуванням причино–наслідкових зв'язків між результуючими показниками (які вимірюють досягнуті результати) і ключовими факторами, під впливом яких вони формуються.

Глобалізація економіки потребує розвитку внутрішньогосподарського контролю, усвідомлення його ролі і призначення.

Так, поряд із удосконаленням структур, що ґрунтуються на державній власності, набуває все більшої значущості **приватна власність**. Забезпечення суб'єктам господарювання гарантованих прав володіти, користуватися та розпоряджатися приватною власністю посилюватиме необхідність розвитку внутрішньогосподарського контролю.

Особливо важливим завданням розвитку внутрішньогосподарського контролю є удосконалення внутрішнього нормативно-правового, інформаційно-методичного та програмно-технологічного забезпечення, що динамічно змінюється під впливом глобалізаційних чинників.

Насамперед підвищуватиметься роль внутрішньогосподарського контролю у забезпеченні самоконтрольованості, а відповідно й самокерованості суб'єктів господарювання. Водночас внутрішньогосподарський контроль покликаний стати засобом незалежного контролю та неупередженої оцінки процесів, що відбуваються.

В умовах реформування слід брати до уваги, що внутрішньогосподарський контроль відрізняється від інших форм контролю мотиваційними чинниками і специфікою підходу до діяльності господарюючих суб'єктів. Тому набувають дедалі більшого значення його економіко-правові цілі та функції, що полягають у захисті інтересів власників.

Таке зростання значущості внутрішньогосподарського контролю зумовлюється, по-перше, процесами приватизації, що відбуваються.

По-друге, значущість внутрішньогосподарського контролю зумовлюється тим, що нормативні акти повинні бути спрямовані на захист інтересів власників та працівників підприємства.

Вельми важливим, порівняно з іншими формами контролю, є значення внутрішньогосподарського контролю у відстеженні процесів економічного зростання суб'єктів господарювання. Визначальну роль при цьому повинно відігравати зосередження уваги внутрішніх контролерів на доходах та витратах окремих видів діяльності, видів продукції (робіт, послуг) та сегментів діяльності господарюючих суб'єктів. Тому внутрішньогосподарські контрольні процедури завдяки дотриманню принципу превалювання сутності над формою – повинні проникати у глибинну логіку відстежуваних економічних явищ і процесів.

Зосередження внутрішньогосподарського контролю на витратах, не приділяючи належної уваги майбутнім вигодам, зменшують ефективність цього виду контролю.

Внутрішньогосподарський контроль ставатиме дедалі значущим в управлінні підприємницькою діяльністю, оскільки він являє собою той елемент системи управління підприємствами, відсутність якого унеможливорює та руйнує внутрішньо корпоративний менеджмент.

Підвищенню ефективності діяльності суб'єктів господарювання також буде сприяти інтегрування внутрішньогосподарського контролю з управлінським обліком та функціонально-вартісним аналізом, що сприятиме винайденню та мобілізації резервів економії ресурсів, зменшенню собівартості та підвищенню конкурентоспроможності продукції (товарів, робіт і послуг). В умовах необхідності ефективного функціонування суб'єктів господарювання набуватиме вагомості внутрішньогосподарський контроль, що має превентивний характер.

Постає невідкладна необхідність вбудовування внутрішньогосподарського контролю в інфраструктуру фінансового контролю.

У найближчій перспективі необхідно зосереджувати зусилля на вирішенні таких важливих завдань: започаткування тісної взаємодії внутрішньогосподарського контролю, фінансового контролю, функціонально-вартісного аналізу і управлінського обліку з метою, з одного боку, усунення неконтрольованих точок, зон і сегментів діяльності, а з іншого – запобігання паралелізму та дублюванню контрольних функцій.

Таким чином, глобалізаційні процеси потребують запровадження нової парадигми управлінського обліку та внутрішньогосподарського контролю як цілісних, ефективно діючих підсистем управління суб'єктів господарювання з сучасним нормативно-правовим, інформаційно-методичним та програмно-технологічним потенціалом, який динамічно оновлюється.

2.1.2. Сучасні концепції управлінського обліку

Минуле століття було зорієнтовано на виробника, тому основна увага приділялась калькулюванню собівартості продукції та обліку затрат, а основною метою управління було їх зменшення (**стратегія зменшення затрат**). Ця стратегія базувалась на вченні Ф.У.Тейлора (1856–1917), яке ґрунтувалось на розподілі праці, спеціалізації, нормативах часу, хронометражу, матеріальній зацікавленості у підвищенні продуктивності праці, загальній зацікавленості робітників і службовців у підвищенні виробітку і якості роботи. Сьогодні ця теорія підлягає справедливій критиці через недоліки розподілу праці та спеціалізації, неприйнятність атомістичного, аналітичного підходу у менеджменті, тому у подальшому вона змінилась концепцією конкурентних переваг Портера, згідно з якою фірми створюють певні цінності для своїх клієнтів. Кінцева цінність визначається тим, скільки клієнти готові заплатити за товари або послуги, які пропонує фірма. Адже відомо, що забезпечення безперервності розвитку будь-якого підприємства в сучасний період можна досягти лише за умови постійного досягнення конкурентних переваг. Сьогодні витримати конкуренцію можливо або використовуючи стратегію мінімізації затрат, або збільшуючи цінність (стратегія диференціації). Ці дві принципово різні концепції вимагають різних підходів до аналізу затрат та управління ними.

Інформація про затрати в тій чи іншій формі важлива для всіх підприємств і організацій, однак використання різних стратегій в системі управління вимагає принципово різних підходів до затрат з метою управління їх «поведінкою». У зв'язку з цим в теорії і практиці управління почали виникати різноманітні концепції, спрямовані на управління затратами. Так, на Заході у 80-х роках ХХ століття була сформульована **концепція затратоутворюючих чинників**, до яких були віднесені структурні чинники як теоретична основа управління затратами. Ефект оптимізації на основі цієї концепції забезпечується не в результаті зміни складу затрат (бухгалтерський аспект), а за рахунок ефективного використання внутрішньогосподарських ресурсів та підвищення їх оборотності (економічний аспект).

Сучасною традиційною парадигмою управління затратами називають **концепцію доданої вартості**, згідно з якою досліджуються складові затрат на

всіх стадіях доданої вартості, починаючи із закупівлі сировини і закінчуючи реалізацією продукції (робіт, послуг). Центральним стрижнем такого підходу є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлею та реалізацією.

Концепцію ланцюга цінностей, звільнену від недоліків концепції доданої вартості, формування якої обмежувалось лише можливостями підприємства та ігноруванням інформації зовнішнього середовища, сформулював у 1985 році М. Портер.

Ця концепція дозволяє використання в інтересах підприємства можливих зв'язків з постачальниками сировини та кінцевими споживачами і ураховує затрати постачальників та споживачів вже після закупівлі товару або одержання послуг.

Основою **концепції альтернативності затрат (затрат втраченої вигоди)** є розуміння того, що прийняття будь-якого фінансового рішення відбувається в результаті порівняння альтернативних затрат і використання однієї альтернативи одночасно пов'язане з відмовою від інших.

Концепція **транзакційних затрат (затрат з обслуговування угод)** стала відомою з літературних джерел лише в 90-х роках ХХ століття. «В розвинених економічних системах питома вага цих затрат величезна. Наприклад, в США транзакційні затрати складають 40% ВВП, або близько 3,6 трлн дол. на рік». На думку деяких авторів «вивчати ринкову економіку без урахування транзакційних затрат – все одно, що механіку без сил тертя»[6].

В основі **концепції ABC (activity - based costing)** міститься не стільки бухгалтерське формування затрат, скільки розрахунок реальної собівартості продукції (робіт, послуг) за видами діяльності. Подібні розрахунки не пов'язані з обов'язковим відображенням господарських операцій на бухгалтерських рахунках, вони мають довгостроковий характер і не передбачають ведення бухгалтерських реєстрів.

На формування затрат, пов'язаних з розробкою стратегії підприємства з метою досягнення конкурентних переваг, спрямована **концепція стратегічного позиціонування**. Ця концепція стала відома в 90-х роках минулого століття, розроблена відомими в США експертами зі стратегічного використання інформації про затрати Дж. Шанком і В.Говіндараджаном в їх книзі «Стратегічне управління затратами»[7]. Вони дослідили затрати з точки зору розробки стратегії компанії з метою досягнення конкурентних переваг. При цьому затрати, пов'язані з досягненням стратегії компанії, вони включили в сферу управлінського обліку і аналізу. *Ключовим моментом* такого підходу є оцінка системи та методології обліку з позиції їх відповідності чи невідповідності стратегії розвитку підприємства.

До стратегічних систем управлінського обліку відноситься **концепція збалансованих показників**, яка свою назву дістала через комплексний підхід до оцінки матеріальних і нематеріальних активів, а до основних складових її моделі були віднесені фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси та інтелектуальний потенціал. Система збалансованих показників – **BSC (Balanced Scorecard)** – це не просто інструмент, який забезпечує ефективне формування стратегії, це – механізм управління цією стратегією. Вона виявилась

надзвичайно ефективною у поєднанні з іншими інструментами як модель підтримки прийняття управлінських рішень. Збалансована система показників дозволяє посилити управлінську функцію за рахунок органічного погодження інтересів різних груп – акціонерів, споживачів, партнерів, кредиторів. За словами її авторів, BSC – це не стільки облікова система, скільки частина системи управління підприємством та становить її основне ядро [9]. Система BSC охоплює зв'язки між монетарними та немонетарними показниками, минулими і майбутніми показниками, стратегічним та операційним рівнями управління, внутрішніми та зовнішніми аспектами діяльності підприємства. Суттєвого недоліку системи збалансованих показників, який міститься у відсутності базового показника, по якому можна було б виміряти успішність реалізації стратегії і ефективність функціонування фірми, можна уникнути поєднанням її з системою економічної доданої вартості (EVA).

Розглянуті концепції щодо управління затратами ґрунтуються на різних підходах, а саме: одні із них (концепції функціональних затратоутворюючих чинників та доданої вартості) ґрунтуються на облікових характеристиках затрат і відображають бухгалтерський аспект управління затратами, інші (структурні затратоутворюючі чинники, ланцюг цінностей, ABC, стратегічне позиціонування, збалансована система показників) розкривають затрати як об'єкт управління не стільки в обліковому, скільки в економічному аспекті. Згідно з яким, облік повинен виступати засобом досягнення успіху.

Скорочення затрат, яке базується на інженерному підході, має за мету зведення до мінімуму відхилень в межах існуючих технологічних обмежень. Однак ринкове управління повинно забезпечувати досягнення бажаного рівня ефективності, яке б відповідало умовам ринку. Відповідно до якого, облікова політика повинна відповідати корпоративній стратегії і залежати від неї. Отже, очевидно, оцінку системі та методології управлінського обліку слід давати з позиції відповідності чи невідповідності прийнятої стратегії розвитку підприємства.

Критика на адресу традиційних фінансових показників, джерелом яких є традиційна система бухгалтерського обліку та фінансової звітності пояснюється тим, що інвестори та акціонери акцентують свою увагу на майбутніх результатах, тоді як фінансова звітність дає уявлення про результати діяльності минулого періоду і фінансового стану компанії. Ретроспективний характер цих показників суттєво зменшує їх цінність для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Сучасні концепції, що розвиваються в системі стратегічного управлінського обліку, виходять далеко за межі традиційних уявлень. Сьогодні управлінці не обмежуються традиційними моделями, а все більше звертаються до інформації, яка має нефінансовий характер. Для менеджерів не має особливого значення, в якій системі виникла інформація, значно важливіше, щоб вона була корисною з метою прийняття оптимальних управлінських рішень. Тому в останні роки все більшого поширення набувають стратегічні системи управлінського обліку як результат намагання розширити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень шляхом

включення показників нефінансового характеру. В нових економічних умовах, суттєвою характеристикою якого є нестабільність, підприємства змушені постійно змінювати концепції, оскільки відсутність реакції на зовнішнє середовище призводить до банкрутства підприємства. В цих умовах мислення, зорієнтоване на продукцію, повинно змінитись на мислення, зорієнтоване на вирішення проблем клієнтів (споживачів), генеруючи одночасно високі прибутки. В нових економічних умовах, суттєвою характеристикою яких є динамічність, пріоритети споживачів і зони прибутку весь час змінюються. Вже не можна уникнути змін, тому необхідно звикнути до думки, що постійні зміни – це вже норма для сучасного періоду.

Отже, необхідно виходити з того, що фундаментом економіки будь-якого підприємства є керована організація, а управлінський облік – це специфічний інструмент, який є частиною системи управління, що існує для досягнення організацією її стратегічних цілей.

2.1.3. Інноваційно-інтелектуальна модель розвитку стратегічного управлінського обліку

Перехід економіки України до ринкових відносин вимагає значних зусиль у підвищенні ефективності економічних процесів.

Виникла необхідність оцінювати підприємство (компанію) під іншим кутом зору, що можливо на основі доданої вартості (інтенсивність генерування капіталу). Необхідно виходити з того, що сьогодні ефективними є методи управління, які базуються на вартості (створенні цінності). Відомо, що для управлінських команд розвинутих компаній Японії та США характерний щільний зв'язок з ринком капіталу, де й відбувається оцінка вартості капіталу компаній. Отже, система управлінського обліку, з одного боку, повинна орієнтуватись на майбутній розвиток підприємства та поліпшення його фінансових результатів діяльності, а з іншого боку – дозволяти оцінювати його на основі доданої вартості (цінності), тобто здатності генерувати новий капітал.

Традиційне уявлення, що сферою управлінського обліку є внутрішнє середовище підприємства, означає, що облік сприймається виключно як стаття затрат, тому що затрати формуються у його внутрішньому середовищі. Дохід, навпаки, формується у зовнішньому середовищі і визначається ним же. Отже, підприємство повинно оцінюватись не лише на основі величини затрат, а управління повинно бути спрямоване не лише на їх скорочення, а й на формування цінності, яку створює підприємство для споживачів. На основі такого підходу реалізується основний принцип управлінського обліку «затрати-вигода», який спрямований на підвищення ефективності всієї діяльності. Тому сприймати управлінський облік як внутрішньогосподарський протирічить його функціям та принципам.

Входження України в європейські та світові інституції призвело до різкого загострення конкурентної боротьби між вітчизняними і зарубіжними підприємствами, і особливо це стосується випуску наукомісткої продукції. Вже в кінці минулого століття передові фірми заходу основною передумовою перемоги у конкурентній боротьбі вбачали наявність інтелектуального

капіталу як бази створення інноваційної продукції, яка високо ціниться на світових ринках. Отже, неможливо будувати підприємницьку діяльність і розвиток всієї країни на використанні дешевої праці. Економія на заробітній платі уже сьогодні не забезпечує нам цінових (конкурентних) переваг. В цих умовах надзвичайно важливе значення має вміння правильно оцінити стан інтелектуального капіталу і ефективність його використання з метою не лише збереження, але й посилення власних позицій на відповідних ринках. Використання інтелектуального капіталу уже в короткі терміни може забезпечити лідируючі позиції в провідних галузях економіки. Все це ставить цілу низку питань як теоретичного, так і суто практичного плану [3].

Враховуючи, що управлінський облік повинен одночасно задовольняти інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів, бути спрямованим в майбутнє та формувати інформацію для розробки макроекономічних показників, надзвичайно важливо окреслити межі функціонування сучасної системи управлінського обліку. Для цього покажемо місце системи управлінського обліку у системі координат (рис.2.1).



Рис. 2.1. Місце управлінського обліку в системі інформації

На рисунку видно, що систему обліку перетинають три пари векторів: одна пара відображає спрямування в минуле і майбутнє, друга пара – різні групи користувачів (зовнішні та внутрішні), а третя пара – різні види інформації (зовнішню та внутрішню). У секторі №1 знаходиться фінансовий

облік, спрямований в минуле та призначений переважно для зовнішніх користувачів.

В секторі №2 розміщено внутрішньовиробничий облік, який використовується внутрішніми користувачами і який також спрямований в минуле.

Сектор №3 – це стратегічний управлінський облік, який поєднує функції прогнозування, планування, обліку затрат і калькулювання собівартості, системного економічного аналізу, математичних методів імітаційного моделювання тощо.

Звідси можна сформулювати висновок про те, що управлінський облік встановлює зв'язки між минулими та майбутніми показниками, стратегічним та операційним рівнями управління, внутрішніми та зовнішніми аспектами діяльності підприємства. Основними завданнями стратегічного управлінського обліку є діагностика та оцінка прогнозів та планових показників, а також складання звітів про перспективи розвитку підприємства. При такому підході управлінський облік виконує такі функції: інформаційну, контрольну, прогностичну, аналітичну, комунікаційну.

У сучасний період прогностична функція управлінського обліку поступово реалізується в межах різних програмних засобів, метою використання яких є інформаційно-експертна підтримка прийняття стратегічних управлінських рішень. У країнах, де прийнято бухгалтерський облік поділяти на фінансовий (для зовнішніх по відношенню до підприємства користувачів) і управлінський (для внутрішніх користувачів – менеджерів підприємства), прогностична функція характерна для останнього – управлінського.

Характерно, що методологія та методика стратегічного управлінського обліку має кілька специфічних рис, які не властиві традиційному бухгалтерському обліку. Цей облік оперує даними, які стосуються майбутніх подій і фактів, для яких характерний фактор невизначеності. Звідси широке використання в системі управлінського обліку приблизних даних, вірогіднісних характеристик. Проте на основі системної (інтегрованої) інформації, яка використовується в управлінському обліку, можна уникнути невизначеності та зменшити ризик прийняття неправильних управлінських рішень.

Вирішення проблеми інформаційного забезпечення повинно посісти особливе місце в майбутній діяльності підприємств. Це пов'язано, головним чином, з перетворенням інформації на ключовий ресурс підприємств, а тому буде вимагати змін в економічній теорії, теорії управлінського обліку та практичній діяльності підприємств.

Таким чином, вирішення економічних проблем, що виникають в управлінні, необхідно розпочинати із визначення концепції подальшого розвитку системи обліку, до основних принципів формування якої можна віднести:

- забезпечення інформаційно-комунікаційних зв'язків горизонтальних бізнес-процесів;

- фундаментом управлінського обліку повинна стати інформація, яка сприймається користувачем як цінність;

- встановлення інформаційних зв'язків між минулими та майбутніми процесами, стратегічним та операційним рівнями управління, внутрішніми та зовнішніми аспектами діяльності підприємства;
- широке залучення оціночних показників для характеристики здатності підприємства генерувати капітал;
- системне використання принципу «затрати-вигода»;
- використання системи показників для оцінки продуктивності праці інтелектуального капіталу та його ефективного використання;
- моделювання облікового процесу з використанням нефінансових показників.

2.1.4. Основні завдання підготовки та перепідготовки фахівців за спеціальністю «Облік і оподаткування»

Ефективне функціонування системи управлінського обліку на вітчизняних підприємствах щільно пов'язане з проблемою підготовки та перепідготовки фахівців за спеціальністю «Облік і оподаткування».

З входженням України до єдиного економічного простору з ЄС актуальною стає транспарентність інформації, яка генерується системою бухгалтерського обліку, що вимагає не тільки використання єдиних правил і методик формування інформації, але й підготовки фахівців. Саме професійність бухгалтера є гарантом довіри до інформації бухгалтерського обліку та звітності.

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) – International Federation of Accountants (IFAC) розробляє стандарти професійної освіти, гармонізовані в міжнародних масштабах для задоволення дедалі зростаючих вимог, що висуваються до бухгалтерської професії як з боку бізнесу, так і з боку організацій державного сектора [5, 8].

Професійний бухгалтер за визначенням МФБ – це особа, яка завдяки формальній освіті та практичному досвіду, є експертом у сфері бухгалтерського обліку, демонструє і підтримує компетентність, відповідає кодексу етики, дотримується високих професійних стандартів, її діяльність регулюється через професійну організацію бухгалтерів або інший механізм регулювання.

Професійність бухгалтера формується шляхом проходження кількох етапів становлення фахівця, що досягається навчанням протягом усього життя для підтримки належного професійного рівня. На кожному з цих етапів встановлюються свої вимоги як до професійних знань та етики, так і до практичного досвіду [4].

Вимоги до професійних бухгалтерів з управлінського обліку викладено в документі «Глобальні принципи управлінського обліку», де розкрито модель компетенцій фахівців з управлінського обліку, яка має чотири сфери: спеціалізовані навички, ділові навички, лідерство, навички роботи з людьми [1]. Всі ці навички-компетентності ґрунтуються на єдиній основі – етика, чесність і професіоналізм.

У сучасних умовах великі вимоги постають особливо перед фахівцями у сфері управлінського обліку, які повинні відрізнятися синтезуючим

мисленням та володіти трансформованими методиками, призначеними для підготовки інформації не лише в стандартних, але й в екстремальних ситуаціях. Адже особистість в системі менеджменту виступає як об'єкт і суб'єкт управління, а психологія особистості – це той ключ, який сприяє підвищенню ефективності діяльності будь-якого підприємства.

Очевидно, освітні програми з бухгалтерського обліку повинні не лише базуватись на технічних прийомах бухгалтерського обліку, розрахунках пропорцій (коефіцієнтів), але й сприяти мисленню категоріями ризику, вимірювання та порівняння доходності, грошових потоків і цінності підприємств. Ось чому необхідні зміни парадигми мислення, ракурсу оцінки, широти охоплення проблеми.

Список використаних джерел

1. Глобальні принципи управлінського обліку. URL: <https://zakon.help/article/globalni-principi-upravlinskogo-obliku/>.
2. Друкер Питер Ф. Задачи менеджмента в XXI веке.: пер. с англ., учеб. пос. М.: Вільямс, 2001. С.150.
3. Ефремов В.С. Стратегическое планирование в бизнес – системах. М.: «Финпресс», 2001. С. 61-62.
4. Зубілевич С.Я. Міжнародні стандарти освіти професійних бухгалтерів: «перезавантаження». URL : [http://amsfo.com.ua/wp-content/uploads/2014/09 -.pdf](http://amsfo.com.ua/wp-content/uploads/2014/09-.pdf)
5. Кодекс Етики професійних бухгалтерів. Пер. з англ. за ред. Зубілевич С.Я. ФІБАУ, 2014. 172 с.
6. Мовсесян А.Г., Огневцев С.Б. Мировая экономика: ученик. М.: Финансы и статистика, 2001. 656 с.
7. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности. СПб.: Бизнес Микро, 1999.
8. IFAC. URL : <http://www.ifac.org/>
9. D. Norton, R. Kaplan/ Putting Balansed Scorecard to work//Harvard Bussiness Review, September – October. 1993.

2.2. Інформаційно-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень щодо інтеграційних процесів у промисловості на основі концепції трансакційних витрат

Глобалізаційні процеси у світовій економіці створюють, з одного боку, нові можливості для вітчизняної економіки, але водночас перед вітчизняним бізнесом постають і нові виклики. Трансформація ринку «продавця» у ринок «покупця», «індивідуалізація» ринкового попиту та сегментація ринків, високий рівень конкуренції призводять до об'єктивного зростання активності підприємств на ринках ресурсів та продукції, що неминуче пов'язане із зростанням рівня трансакційних витрат. Водночас високий рівень трансакційних витрат є стримуючим фактором для ринкової активності суб'єктів господарювання, що має негативний вплив не тільки на результати їх діяльності, але і на економічну динаміку країни в цілому.

Високий рівень трансакційних витрат в рамках механізму ринкового обміну є одним із ключових факторів інтеграційних процесів в економіці країни, застосування альтернативних та виникнення нових форм кооперації і координації діяльності між ринковими агентами. В цих умовах виникає нагальна потреба у інформаційно-аналітичному забезпеченні прийняття організаційних рішень щодо альтернативних форм координації діяльності між ринковими агентами.

Вперше на проблему трансакційних витрат звернув увагу американський економіст Р.Коуз, намагаючись на основі запропонованої ним концепції пояснити природу виникнення підприємств та природу процесів інтеграції в економіці [1].

Виробництво економічних благ можна розглядати крізь призму концепції вартісного ланцюжка, де на кожній стадії виконуються окремі економічні процеси (операції), в яких у свою чергу споживаються фактори виробництва і створюється додана вартість. При цьому з точки зору теорії організації ступінь поділу праці в рамках вартісного ланцюжка може бути різним: від виконання окремої технологічної операції окремим ринковим агентом до виконання всіх елементів вартісного ланцюжка в рамках єдиної ієрархічної структури.

Р. Коуз звертає увагу на те, що при високому ступені поділу праці ринкові агенти несуть значні витрати в операціях ринкового обміну, які Р. Коуз позначає як трансакційні витрати. Якщо рівень трансакційних витрат в порівнянні із внутрішніми координаційними витратами зростає вищими темпами, то це сприяє інтеграційним процесам у економіці, коли в рамках єдиної ієрархічної структури виконується більша частина операцій вартісного ланцюжка.

В економічній літературі виокремлюють два базових типи інтеграційних процесів: вертикальна інтеграція та горизонтальна інтеграція. В свою чергу, при поєднанні зазначених двох базових типів інтеграційних процесів виникає «комбінований тип інтеграції» [2]. Горизонтальна інтеграція є характерною для тих підприємств, які за рахунок більш тісної співпраці і координації

економічної політики намагаються підвищити рівень і ефективність впливу на ринок, поліпшуючи таким чином свої позиції на ринку продукції (ресурсів). Горизонтальна інтеграція є характерною, насамперед, для підприємств сфери торгівлі, сфери послуг та сфери виробництва кінцевої продукції (споживчих товарів).

У свою чергу вертикальна інтеграція є більш характерною для підприємств матеріального виробництва, які виробляють продукцію для промислового споживання. При цьому вертикальна інтеграція дозволяє досягати основного економічного ефекту, насамперед, за рахунок оптимізації витрат вздовж всього вартісного ланцюжка.

Необхідно зауважити, що при прийнятті управлінських рішень щодо вертикальних інтеграційних процесів поряд із економічними критеріями у вигляді фінансових показників досить часто використовуються також і якісні критерії, які не піддаються безпосередньому числовому вираженню (якість продукції, виробничий потенціал тощо).

Залежно від рівня трансакційних витрат партнери трансакцій можуть обирати різні форми координації своїх відносин: від координації через ринкові механізми до координації в рамках єдиної ієрархічної структури (рис.2.2).



Рис. 2.2. Координація господарської діяльності в рамках єдиної ієрархічної структури або на основі ринкового механізму (на прикладі лісогосподарського комплексу)

Як видно з рисунку 2.2, процес виробництва продукції в лісогосподарському комплексі як сукупність окремих, послідовно виконуваних технологічних операцій є об'єктивним явищем. На відміну від цього ступінь поділу праці між окремими суб'єктами ринку може бути різним і залежить від багатьох чинників, серед яких найбільш важливим є рівень трансакційних витрат. При цьому при виборі однієї із альтернативних форм координації господарської діяльності партнери трансакцій керуються економічними критеріями: обирається та форма координації, яка за інших рівних умов дозволяє мінімізувати трансакційні витрати.

Необхідно зауважити, що під інтеграцією може розумітися не тільки процес об'єднання вже існуючих на ринку підприємств (об'єднання в альянс, поглинання одного підприємства іншим): інтеграційні процеси в широкому розумінні включають також інтеграцію в існуюче підприємство (або об'єднання підприємств) нових стадій технологічного процесу (передуючих або наступних) з відповідною розбудовою необхідної виробничої інфраструктури. При дослідженні проблеми вертикальних інтеграційних процесів з метою оптимізації глибини обробки продукції можна виділити такі форми координації відносин між партнерами трансакцій [2]:



Рис. 2.3. Форми координації трансакційних відносин в рамках оптимізації глибини обробки продукції

На рисунку 2.3, наведено тільки дві крайні форми координації діяльності між партнерами трансакцій. Координація діяльності через ринок відбувається на основі ринкових договорів (договори купівлі-продажу, договорів постачання), а координація в рамках єдиної ієрархічної структури здійснюється на основі внутрішніх договорів (трудових договорів, внутрішніх регламентів). При цьому в першому випадку превалюють трансакційні витрати, а в другому – координаційні витрати. Координаційні витрати можна також інтерпретувати як внутрішні трансакційні витрати: в рамках єдиної ієрархічної структури координується взаємодія двох внутрішніх організаційних одиниць, на відміну від ринкової (зовнішньої) координації, де відбувається узгодження взаємодії двох незалежних бізнес-одиниць ринкового середовища. Відповідно при переході від першої форми координації до другої зовнішні трансакційні витрати трансформуються у внутрішні.

Як видно із рисунка 2.3, ступінь інтегрованості суб'єктів ринку зростає від форми координації через ринок до форми координації в рамках єдиної ієрархічної структури.

При дослідженні поняття «трансакції» німецький вчений А. Пікот зазначає: «В центрі уваги повинен знаходитися не сам процес обміну активами між спеціалізованими ринковими агентами, а від нього логічно відмежований процес передачі прав власності. При цьому останній можна інтерпретувати як трансакцію... Трансакція – це процес з'ясування і узгодження умов обміну економічними благами» [2].

Подібне визначення трансакції наводить також Д. Фосберг: «Трансакція – це процес, який повинен забезпечити підготовку і виконання процесу обміну економічними благами у формі передачі прав власності на них... Трансакції включають в себе всі процеси зі з'ясування, узгодження та (примусу) виконання умов договору щодо обміну економічними благами у формі передачі прав власності на них між ринковими акторами, які, в свою чергу, діють в межах чинних інституційних рамок» [3].

Як видно з вище наведених визначень, поняття «трансакція» включає в себе, насамперед, дії координаційного характеру, які є передумовою для подальшого процесу обміну економічними благами. При цьому деякі автори пропонують і сам процес фізичного обміну розглядати як складовий елемент процесу трансакції. Але, на нашу думку, це не є доцільним, оскільки це тільки ускладнює процес виокремлення та ідентифікації трансакційних витрат. Розмежування понять трансакції і ринкового обміну можливе, насамперед, на основі об'єктного критерію (рисунок 2.4):

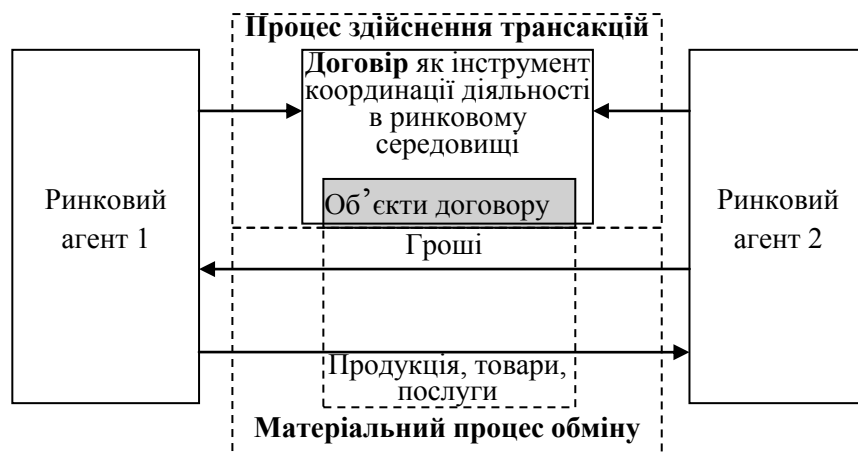


Рис. 2.4. Характеристика поняття трансакції (авторська розробка)

Як видно з рисунку 2.4, поняття трансакції стосується не самого матеріального процесу обміну, а процесу його підготовки і адміністративного супроводження. Якщо об'єктом процесу обміну є грошові ресурси, продукція, послуги, то об'єктом трансакції є ринковий договір як інструмент координації діяльності ринкових агентів при передачі прав власності в процесі обміну економічними благами. Трансакційний процес є передумовою для ефективної реалізації процесу обміну. Процес обміну включає в себе, насамперед, операції матеріального характеру (логістичні операції, фінансові операції), а трансакція включає в себе, насамперед, операції адміністративного (управлінського) характеру.

В економічній літературі виділяють такі етапи та окремі складові елементи (операції) в рамках процесу трансакції:

- підготовчий етап (пошук інформації щодо потенційних партнерів та пропонувананих ними умов договору);
- договірний етап (процес перемовин, юридичних та експертних консультацій під час укладання договору);
- етап контролю виконання договірних зобов'язань (контроль дотримання договірних параметрів щодо термінів, обсягів поставок, цін та якості продукції);
- етап забезпечення виконання договірних зобов'язань (наприклад, в судових процесах);
- етап адаптації (процес внесення необхідних змін в умови договору вже під час його виконання).

Для з'ясування сутності поняття «трансакційні витрати» доцільно розглянути підприємство як певний центр економічних дій [4].

Під час виконання будь-якої економічної дії (постачання, виробництво, збут, управління та ін.) на підприємстві споживаються його ресурси. У свою чергу, вартісний вимір спожитих ресурсів в економічній літературі позначається терміном витрати [5]. З огляду на це двома базовими критеріями для класифікації витрат є «вид спожитих ресурсів» та «процес (операція)», під час виконання якого споживаються ресурси».

Отже, поняття «транзакційні витрати» означає вартісний вимір спожитих ресурсів під час здійснення транзакції. Транзакційні витрати як «всі жертви та втрати, які повинні понести ринкові агенти для реалізації процесу обміну економічними благами» [2].

Необхідно зауважити, що наведені на рисунку 4 групи транзакційних витрат можуть виникати як в умовах ринкової координації відносин (через ринкові договори), так і в умовах координації відносин в рамках єдиної ієрархічної структури (через внутрішні договори).

Оскільки процес транзакції складається із окремих етапів (операцій), то і транзакційні витрати можуть бути згруповані у відповідності із зазначеними етапами. Не всі транзакційні витрати, наведені на рисунку 2.5, обов'язково супроводжуються укладенням договору: витрати 1-го та 2-го етапу транзакції можуть досить часто мати непродуктивний характер. Тому ці витрати є непрямими по відношенню до конкретного договору як результату транзакцій: ці витрати не зумовлюються конкретним договором, оскільки укладення договору може і не відбутись, а витрати виникнуть.

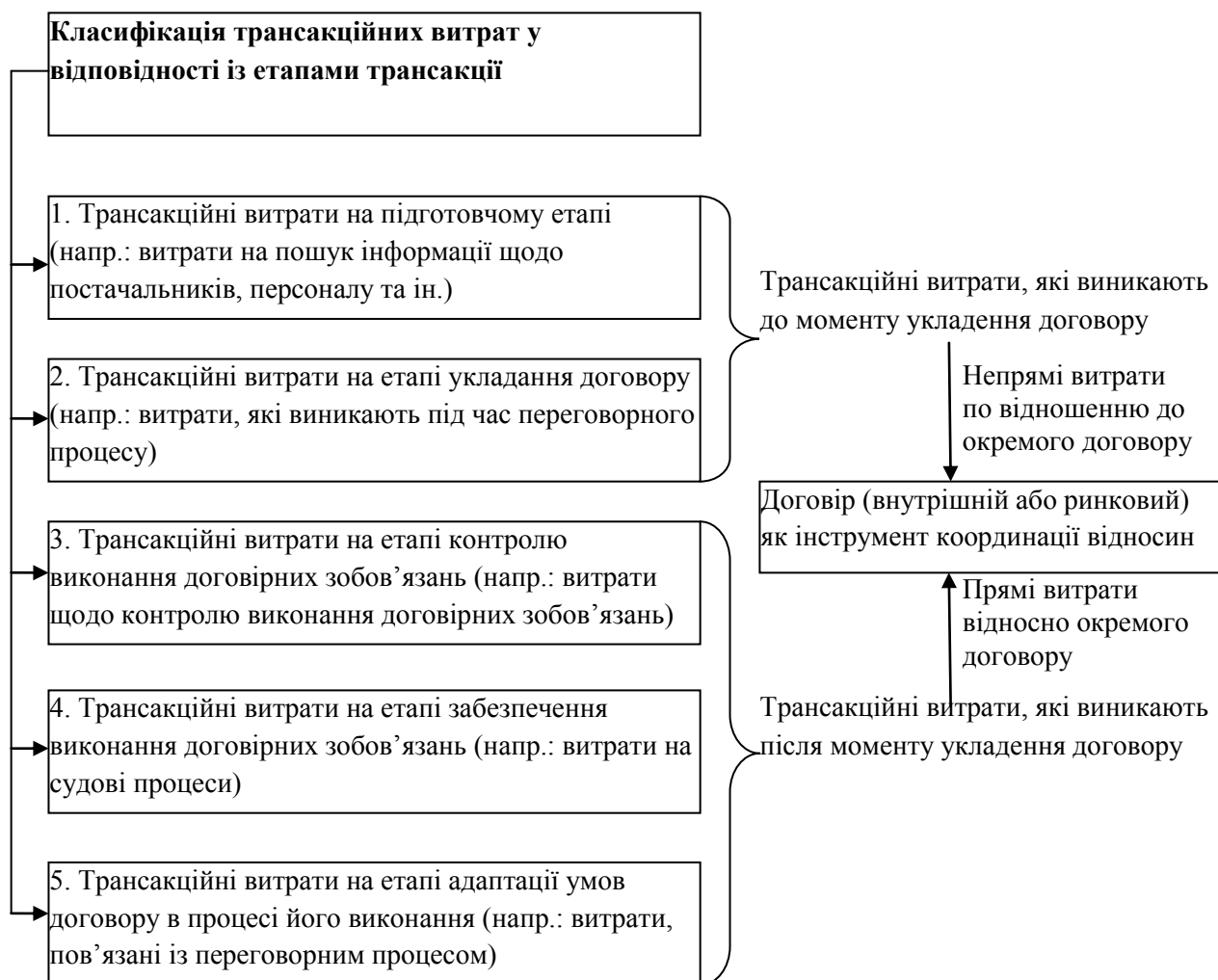


Рис. 2.5. Класифікація транзакційних витрат у відповідності із етапами процесу транзакції

Витрати 1-го та 2-го етапів мають чітко виражений характер дискреційних витрат, подібно до витрат на дослідження і розробку. На відміну від цього витрати наступних етапів процесу трансакції є прямими по відношенню до конкретного договору, оскільки вони виникають тільки в процесі виконання вже укладеного договору.

На основі часового критерію всі трансакційні витрати можна розділити на фактичні і планові. Необхідно зазначити, що при прийнятті управлінських рішень релевантними можуть бути тільки планові (прогнозні) витрати. Фактичні витрати можуть слугувати основою для подальшого визначення планових витрат, але не можуть автоматично братись в якості критерію для прийняття управлінських рішень.

Також трансакційні витрати можуть класифікуватись у відповідності із критерієм їх поведінки по відношенню до певного чинника (фактора). Серед чинників витрат, на нашу думку, доцільно виділити обсяг діяльності в рамках договору. У відповідності із зазначеним чинником серед трансакційних витрат можна виокремити групу змінних та постійних трансакційних витрат. Так, деякі трансакційні витрати, які виникають на етапі контролю виконання договірних зобов'язань (витрати з контролю якості поставленої продукції), можуть проявляти прямо пропорційну залежність по відношенню до обсягу поставок. Решта ж трансакційних витрат може бути віднесена до групи постійних витрат.

Будь-яке управлінське рішення стосується певного часового періоду, щодо якого воно приймається. В економічній науці за часовим аспектом управлінські рішення доцільно поділяти на оперативні (стосуються короткострокового періоду – до 1 року), тактичні (охоплюють період кількох років) та стратегічні (довгострокові рішення з відкритим горизонтом планування) [6]. Доцільність такого часового структурування впливає із необхідності використання різних цільових критеріїв при прийнятті оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень: якщо в оперативних рішеннях в якості цільового критерію доцільно використовувати статичні показники витрат, доходів та прибутку, то в тактичних та стратегічних рішеннях у зв'язку з необхідністю врахування фактора «вартості грошей в часі» доцільніше при оцінці управлінських альтернатив спиратись на динамічні показники дисконтованих грошових потоків (видатків, надходжень, чистих грошових надходжень). Окрім цього, стратегічні рішення, зазвичай, передбачають використання в якості цільового критерію не вартісних показників, а показників, які виражають якісний аспект економічних процесів і явищ (сильні та слабкі сторони підприємства, наявні шанси і ризики на ринку). Оскільки інтеграційні управлінські рішення є за своїм характером структурними рішеннями і відповідно стосуються середньо– та довгострокової перспективи, то і пов'язані з ними трансакційні витрати доцільно розділяти на дві підгрупи: готівкові та безготівкові витрати. Готівкові трансакційні витрати характеризуються незначним часовим лагом між моментом споживання (використання) ресурсу в процесі трансакції та моментом здійснення видатків на його заміщення (матеріальні витрати,

витрати на оплату праці та ін.). Натомість для безготівкових витрат цей часовий лаг є значним (амортизаційні витрати).

Наступним критерієм класифікації трансакційних витрат є критерій їх релевантності: релевантні витрати залежать від конкретної управлінської альтернативи, а нерелевантні – не залежать.

Важливим при визначенні релевантних трансакційних витрат є конкретні умови, в яких приймається управлінське рішення. Зокрема можна виділити такі ситуації: 1) ситуація, коли координація в рамках ієрархічної структури заміщується координацією через ринок; 2) ситуація, коли координація через ринок заміщується координацією в рамках ієрархічної структури.

Розглянемо ситуацію переходу від форми координації відносин через ринкові договори до форми координації в рамках ієрархічної структури, при цьому процес вертикальної інтеграції має зворотній напрям (рис. 2.6).

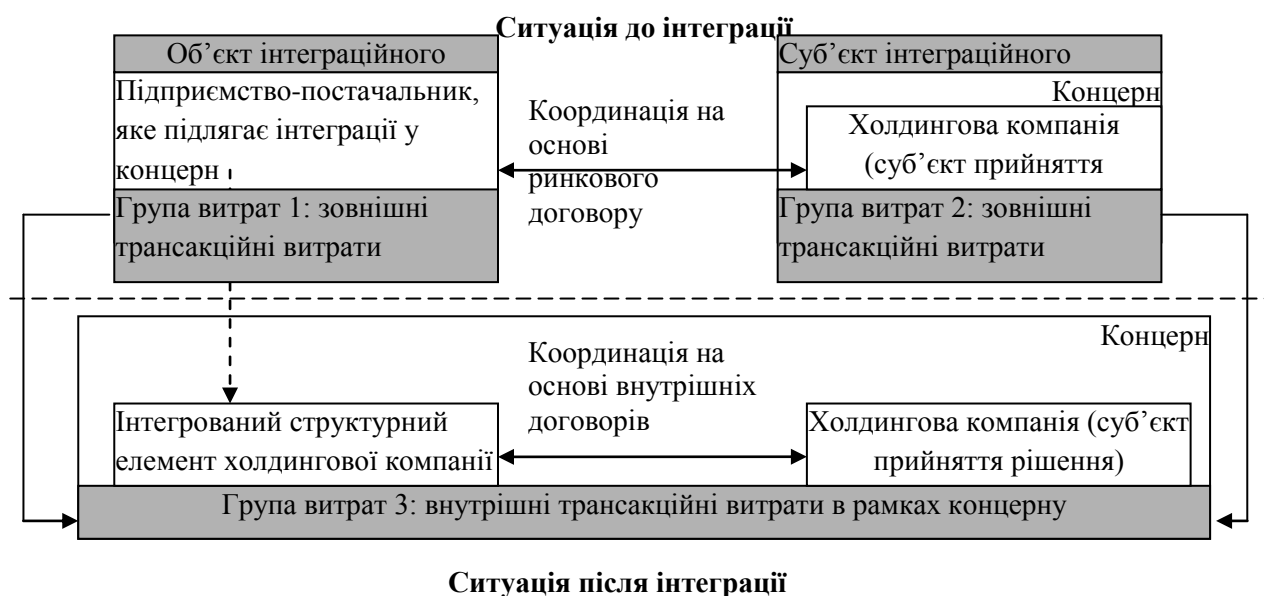


Рис. 2.6. Трансформація зовнішніх трансакційних витрат у внутрішні в процесі вертикальної інтеграції підприємства у концерн

З рисунку 2.6 видно, що суб'єктом прийняття управлінського рішення щодо інтеграції (у формі поглинання) виступає холдингова компанія, яка є головним органом управління концерну. В цій ситуації при прийнятті управлінського рішення щодо інтеграції підприємства-постачальника у об'єднання холдингового типу релевантними є такі трансакційні витрати:

- Група витрат 2: зовнішні трансакційні витрати концерну (готівкові), які при координації діяльності через ринок виникнуть у відносинах із постачальником у майбутньому;

- Група витрат 3: внутрішні трансакційні витрати концерну (готівкові), які виникнуть при координації діяльності з постачальником в рамках єдиної ієрархічної структури.

При цьому група трансакційних витрат 2 включає тільки витрати 3-го, 4-го та 5-го етапів процесу трансакції з підприємством-постачальником, а

група трансакційних витрат Z включає елементи усіх 5-ти етапів трансакції, які виникнуть в процесі інтеграції підприємства-постачальника у холдингову структуру.

Досліджуючи інтеграційні процеси у промисловості, відомий німецький вчений Д.Адам (D. Adam) пропонує використання економіко–математичної моделі при прийнятті тактичного управлінського рішення «щодо закупівлі компоненту на стороні або його виробництва власними силами» [7]. При цьому у випадку переходу від закупівлі до власного виробництва передбачається інтеграція у структуру підприємства передуючої технологічної стадії з відповідною розбудовою необхідної виробничої інфраструктури.

На нашу думку, для прийняття управлінських рішень щодо інтеграції суб'єктів підприємницької діяльності в структуру холдингового типу модель Д. Адама є не в повній мірі придатною, оскільки:

- не враховує специфіку управлінського рішення в умовах інтеграції в структуру концерну підприємства-виробника компонентів (в моделі не враховується сума інвестицій в акціонерний капітал та інвестицій в реорганізацію виробничої інфраструктури і перекваліфікацію персоналу інтегрованого підприємства);

- враховує в якості критеріїв тільки технологічні витрати, а трансакційні витрати ігноруються.

Економіко-матиматична модель Д. Адама, яка відноситься до групи динамічних інвестиційних моделей з середньостроковим горизонтом планування, може бути модифікована таким чином:

$$C_0 = -A_0 + \sum_{t=1}^n (M_t \cdot (Q_t - K_t) - F_t - R_t - (V_t - U_t)) \cdot (1+i)^{-t},$$

де C_0 – показник економії витрат, приведений до теперішньої вартості;
 M_t – обсяги закупівлі компонентів (сировини, матеріалів) у t -му періоді;
 Q_t – вартість закупівлі одиниці компонента (сировини, матеріалів) у t -му періоді;

V_t – готівкові трансакційні витрати, які виникають під час виконання договірних зобов'язань між суб'єктами ринку у t -му періоді;

A_0 – початкові інвестиції у активи підприємства, яке підлягає інтеграції у структуру холдингу (інвестиції у акціонерний капітал);

K_t – маржинальна собівартість виробництва одиниці компонента (сировини, матеріалів) у t -му періоді;

F_t – постійні виробничі витрати (готівкові) у t -му періоді;

R_t – інвестиційні видатки, пов'язані з реорганізацією виробничої інфраструктури та перекваліфікацією персоналу об'єкта інтеграції у t -му періоді;

U_t – внутрішні трансакційні витрати (готівкові) на координацію діяльності в рамках єдиної ієрархічної структури управління у t -му періоді;

i – ставка дисконтування.

Оскільки показник маржинальної собівартості продукції (K_t) в середньо – та довгостроковій перспективі під впливом ефекту кривої досвіду має тенденцію до зниження, то пропонується наступна методика його розрахунку [7]:

$$K_t = K_0 \left(\frac{M_t}{\sum_{j=1}^t M_t} \right)^b + K_e,$$

де K_0 – маржинальна собівартість виробництва одиниці компонента (сировини, матеріалів) у початковому періоді;

K_e – складова маржинальної собівартості виробництва одиниці компонента (сировини, матеріалів), яка не підпадає під вплив ефекту кривої досвіду;

b – показник, який характеризує вплив ефекту кривої досвіду на зниження маржинальної собівартості виробництва одиниці компонента (сировини, матеріалів).

Проведемо розрахунки цільового показника (C_0) на основі запропонованої моделі, виходячи із наступних даних:

Таблиця 2.1

Вихідні дані та результати розрахунку доцільності інтеграції в структуру холдингу (сфера виробництва меблів) підприємства-постачальника (сфера лісопереробки)

Показники		Значення				
вид	од. виміру	Періоди				
		1	2	3	4	5
M_t	м ³ /період	25 000	26 250	27 563	28 941	30 388
Q_t	грн/м ³	1500,00	1575,00	1653,75	1736,44	1823,26
V_t	грн/період	20 000	22 000	24 000	25 000	26 000
A_0	грн.	20 000 000				
F_t	грн/період	200 000	210 000	220 000	225 000	230 000
R_t	грн/період	2 000 000	0,00	0,00	0,00	0,00
U_t	грн/період	50 000	53 000	56 000	58 000	65 000
i	коефіцієнт	0,1				
n	років	5				
K_0	грн/м ³	1000				
K_e	грн/м ³	200				
b	коефіцієнт	0,1				
C_0	грн.	32 757 219				

На основі даних таблиці 2.1 моделюється практичний випадок інтеграції в структуру підприємства з виробництва меблів (структура холдингового типу) попередньої стадії виробництва лісопилених матеріалів (об'єкт інтеграції). Інтеграція відбувається у формі участі в капіталі об'єкта інтеграції.

Як показують розрахунки, значення показника C_0 (показник економії витрат, приведений до теперішньої вартості) є позитивним, тому інтеграція підприємства-постачальника у структуру холдингового типу є доцільною.

Значну частину вихідних даних (наприклад, трансакційні витрати) моделі досить важко спрогнозувати, менеджмент при їх визначенні змушений спиратись на емпіричну інформацію. Але, незважаючи на це, запропонована економіко-математична модель є потужним інструментом при плануванні процесів вертикальної інтеграції, яка в рамках аналізу чутливості цільового показника до варіювань значень вхідних параметрів дозволяє приймати ефективні управлінські рішення

Список використаних джерел

1. Коуз Р. Фирма, рынок и право. / Пер. с англ., М.: Новое изд-во, 2007. 224 с.
2. Picot A.: Organisation: eine ökonomische. Perspektive/ A. Picot, H.Dietl, E. Franck. – 3., überarb. und erw. Aufl. – Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2002. – 444 S.
3. Vosberg D.: Der Markt für Personaldienstleistungen: ökonomische Analyse von Nachfrage und Angebot/ D. Vosberg. – Wiesbaden: Springer Fachmedien, 2003. – 279 S.
4. Kosiol E.: Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum / E.Kosiol. – Wiesbaden: Gabler, 1997. – 280 S.
5. Уильямсон О. Экономические институты капитализма. Фирмы, рынки и отношенческая контрактация.– СПб.: SEV Press, 1996. 702 с.
6. Zäpfel G.: Taktisches Produktions-Management / G. Zäpfel. – 2., unwesentlich. veränd. Aufl. – München; Wien: Oldenbourg, 2000 – 300 S.
7. Adam D.: Produktions-Management / D. Adam. –8., vollst. überarb. und erw. Aufl. – Wiesbaden: Gabler, 1997– 722 S.

2.3. Інструментарій управління витратами: актуальність сьогодення

Управління витратами на всіх рівнях національної економіки є невід'ємним атрибутом регуляторних та управлінських засад будь-якої держави. А побудова ефективної системи управління витратами робить можливим її сталий соціально-економічний розвиток. Синергетична дія зовнішніх та внутрішніх протистоянь і посилена дія глобалізаційних чинників вимагають від всіх суб'єктів, задіяних в цьому процесі, усвідомлення принципів єдності й цілісності, що має будуватися на ефективній взаємодії її складових. Вище окреслене вимагає комплексного дослідження інструментарію управління витратами в рамках застосування регуляторних засад та важелів щодо забезпечення ефективного розвитку національної економіки, обтяженої необхідністю протистояння внутрішнім та зовнішнім загрозам.

У межах нашого дослідження науковий інтерес викликає ретроспективне вивчення еволюційного розвитку інструментарію управління витратами, що має на меті визначення вектора дослідження управління витратами в сучасних умовах.

Історичним фактом започаткування процесу управління витратами можна вважати еволюційний розвиток, що почався з рахівництва та трансформувався в одну з ланок бухгалтерського обліку – виробничі витрати. Прикладом першої спроби управління витратами в системі бухгалтерського обліку можна вважати спробу Д. Додсона впровадити подвійну бухгалтерію та систему обліку виробничих витрат. Відбувалося це в Англії, в середині вісімнадцятого століття. Базуючись на даних подвійної бухгалтерії Д.Додсон розробив систему порівняння (співставлення) витрат, яка надала змогу виділити затрати праці окремого працівника з виручкою від продажу саме його виробів [2, с. 480].

В світовому масштабі управлінський облік формувався протягом останніх століть, проте базові принципи були закладені ще тисячоліття тому. Ретроспективний аналіз засвідчує, що до кінця сімнадцятого століття в світі склався досить суворий порядок опису процесів господарської діяльності.

Продовжуючи розпочаті дослідження, Я.В. Соколов виокремив так званий принцип «економії», який назвав «самим руським принципом». Його зміст полягає в тому, що «ціни товарів залежать від витрат, пов'язаних з їх виробництвом». Дана теза походила з ідеї Платона стосовно формування справедливої вартості, що відшкодовує виключно працю. Для тогочасного способу ведення бухгалтерського обліку такий підхід мав фатальне значення обчислення витрат як для всієї системи обліку, так і для економіки країни. Такий підхід до управління витратами вимагав детального та жорсткого обчислення собівартості готової продукції та наданих послуг, що змушувало виробників для отримання прибутків неухильно збільшувати витрати виробництва, а в масштабах економіки країни це призводило до дефіцитів або до надлишку товарів [8, с. 134].

В дорадянський період система обліку піддавалася реформуванню. Передбачалася сувора система натурально-вартісного обліку

матеріалів, яка вводиться на великих підприємствах. У подальшому обліку витрат, а згодом і управління ними стали невід'ємною частиною виробничо-господарської діяльності підприємств будь-яких форм власності, незалежно від суспільного устрою.

Впродовж тривалого часу витрати визначалися та враховувалися загальною сумою. Всі кошти, спрямовані на виробництво, незалежно від місця їх споживання та цільового призначення, з початку звітної періоду враховувались у бухгалтерському реєстрі. В підсумку отримували загальну суму витрат за певний період, але без обліку їх складових. Такий спосіб обліку витрат отримав назву «котловий метод». Його застосування виявило кілька недоліків, серед яких:

- відсутність можливостей зниження витрат;
- знеособленість інформації;
- відсутність даних для контролю за витратами виробництва, за спрямованістю витрат, місцями їх виникнення, видами продукції, що випускалася (виконаних робіт, наданих послуг тощо).

Відповідно, того часу виникла необхідність у підвищенні інформованості в процесі обліку та контролю за витратами. Сучасні наукові дослідження стверджують, що теорія управління витратами виникла в другій половині XIX століття. Поштовхом стало перше видання теоретичної праці англійців Джона Матера Фелса (1858–1925) та Емілі Гарке (1858–1930) у 1887 році «Виробничі рахунки: принципи та практика їх ведення». Ця робота зазнала шість перевидань і стала фундаментальною серед видань на дану тему [1].

Фелс та Гарке спробували створити більш мобільну систему обліку витрат, котра надавала б більше інформації про витрати та сприяла посиленню контролю за їх використанням. В основі запропонованої ними системи базувалася добре відомий на сьогодні розподіл витрат на постійні і змінні витрати. Дослідники встановили, що зміна постійних витрат напряму не залежить від обсягів виготовленої продукції, а змінні витрати, навпаки, збільшуються або зменшуються прямо пропорційно обсягу виробництва. Це привело до ідеї, що збільшити обсяг виробництва можна при менших витратах ресурсів, ніж раніше, оскільки умовно-постійні витрати збільшуються нерівномірно.

Хоча наукове дослідження Фелса і Гарке мало теоретичний характер, проте їх ідеї згодом отримали практичне застосування. В 1889 році Джордж Пеплер Нортон здійснив порівняння фактичних витрат з нормативними. Ця система зіставлення містила практичне застосування методу «Рахунки за відділами» ("Departmental Accounts"), згідно з яким фактичні витрати на кожній ділянці виробництва або виробничому процесі порівнювалися з витратами, що були прийняті за норму. У той час існували ціни на кожен виробничий процес ("Country Prices") за галузями промисловості. Тобто, так звана ціна, за яку фірми-виробники продукції виконували роботу. Джордж Пеплер Нортон прийняв ці ціни за норму, в результаті виробничі процеси нормувалися і це давало можливість визначити, чи відповідає процес нормі, чи ні, ефективна ця ділянка виробництва чи ні.

Наступним кроком розвитку теорії управління витратами стала класифікація витрат на умовно-постійні або накладні витрати. До накладних витрат відносили витрати, які не могли бути віднесені до одиниці продукції чи на витрати, що пов'язані з закупівлею сировини; реалізацією готових виробів; чи безпосередньо з процесом виробництва. Тому виділення накладних витрат надало змогу в подальшому виключити їх з нормування та зосередитись тільки на витратах, пов'язаних з виробництвом. Це надало змогу більш точно визначити фінансовий результат виробництва.

Подальшими етапами розвитку теорії управління витратами стали дослідження, котрі призвели до розподілу умовно-постійних витрат на 2 блоки: накладні витрати на робочу силу і загальнопідприємницькі витрати. В основі лежав розподіл виробничої ділянки на кілька виробничих центрів, залежно від того, яке обладнання застосовується, і розподіляти накладні витрати між ними на основі відпрацьованих машино-годин [10].

З цього часу в наукових колах не припинялася дискусія про методи включення умовно-постійних витрат у собівартість. Певний внесок у формування принципів управління витратами вніс Жан Батіст Сей, котрий в 1803 році розробив теорію виробничих факторів (праця, земля, капітал), що обумовлюють структуру собівартості та обмеженість ресурсного потенціалу підприємства.

З того часу все більше уваги почало надаватися запобіганню необґрунтованих витрат, яких можна уникнути. Одним із способів вирішення цієї проблеми була поява в США у 1933 році (а згодом і в Європі) системи «стандарт-кост». В її основі перебувало порівняння фактичних витрат з нормативними та управління витратами на основі відхилень. Перший опис системи «стандарт-кост» представлений в роботах Гаррінгтона Емерсона. Подальша співпраця Гаррінгтона Емерсона и Чартера Гаррісона дозволила вперше сформуувати управлінську систему, що дозволяла визначити ефективність роботи підприємства. Облік витрат став розвиватися таким способом, щоб адміністрація не тільки визначала витрати, але й більш повно контролювала використання ресурсів, попереджаючи про виникнення невиправданих витрат. Відповідно система «стандарт-кост» виявилася першою управлінською системою, в якій в якості першочергової функції ставився саме контроль та регулювання витрат, а не їх облік [4].

Якщо спершу система «стандарт-кост» планувалася як інструмент, що виявляє невикористані резерви без узв'язки з конкретними виконавцями, то в подальшому з'явилася ідея використовувати відхилення для оцінки роботи тих чи інших адміністраторів. Це призвело до формування Джоном А. Хігінсом концепції «центрів відповідальності», за якої витрати не тільки розглядалися в рамках всього підприємства, але і диференціювалися за центрами відповідальності з призначенням відповідальних осіб. Його праця «Облік за центрами відповідальності» спрямована, в першу чергу, на наукову організацію поведінки адміністраторів, де їх метою є не сам контроль, а допомога адміністраторам в організації самоконтролю. Ця теза

базується на припущенні, що жодна людина не буде порушувати вигідні для неї цілі та критерії.

Ідея «стандарт-кост» трансформувалася в два положення: всі витрати в обліку повинні бути співвідносні зі стандартами, а відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартами, повинні бути класифіковані за причинами.

У 1936 році в США Джонатан Харрісон висунув концепцію системи «директ-костинг», в основі котрої лежить розрахунок собівартості, що включає тільки змінні витрати і розрахунок маржинального прибутку. При цьому необхідність розподілу постійних витрат відпадає. Оскільки, на думку прихильників цього методу, постійні витрати пов'язані не стільки з процесом виробництва, скільки з поняттям часу. Це твердження викликало спротив і довгий час не мало широкого визнання. Тільки в 1953 році Національна асоціація бухгалтерів опублікувала детальний опис цього методу і «директ-костинг» став домінуючим методом управління витратами на американських підприємствах.

На перших етапах практичного застосування цієї системи в собівартість одиниці продукції включалися лише прямі витрати, загальна сума яких співпадала з сумою змінних витрат, а всі побічні витрати відносили безпосередньо на фінансові результати. Розвинутий «директ-костинг» передбачає облік не тільки прямих змінних витрат, але й непрямих змінних витрат. При впровадженні системи «директ-костинг» управління витратами являє собою управління маржинальним прибутком та процесом його «поглинання» постійними витратами. Система «директ-костинг» дає можливість здійснити аналіз точки безбитковості, визначити межу рентабельності та запас фінансової міцності. Ця система завоювала провідні позиції до середини 60-х років. Джонатан Харрісон показав, що різні види витрат у різний спосіб впливають на прибуток та рентабельність. Це один з інструментів управління ціною, так як дає змогу визначити кілька рівнів мінімальної ціни.

На основі принципів «директ-костингу» та елементів системи «стандарт-кост» розробляються різні варіанти систем управління витратами, що відображають галузеву специфіку підприємств. При цьому використовується розділ витрат на змінні та постійні та створення центрів відповідальності (центрів витрат). Суми покриття (постійні витрати плюс прибуток) розглядаються як внесок у формування прибутку підприємства кожного товару або підрозділу [10].

У 1960-х роках японські спеціалісти компанії «General Electric» з виробничого менеджменту та управлінського обліку запропонували концепцію, що отримала назву управління за цільовою собівартістю «таргет-кост» («Target Costing»). Цей метод управління витратами дозволяє вносити корективи в структуру існуючого об'єкта (виробу, товару, роботи, послуги) і створювати продукцію по заданим вартісним рекомендаціям, які базуються на допустимому рівні витрат. Основу методу визначає новий погляд на зв'язок між показниками, що характеризують об'єкт: ціна, витрати та

прибуток. Результуючим фактором вважаються витрати, верхня межа (максимум) яких задана як можлива ринкова ціна за вирахуванням бажаної прибутковості. Ця методика в сучасних умовах отримала розвиток в компанії «Toyota» [11, с.148].

Логічним продовженням розвитку системи "стандарт-кост" та методів обліку витрат за центрами відповідальності стала поява в середині 1970-х рр. методу «Just-in-time» («точно в час»). Особливістю цього методу є розрахунок відсотків відхилень від встановленого графіка робіт і визначених стандартів.

У зв'язку з удосконаленням методів управління витратами відбуваються зміни в системах обліку витрат. Традиційні методи калькулювання з розподілом непрямих витрат за видами продукції, що не відрізняються високим рівнем точності, модифікувалися. В 1988 році британські дослідники Робін Купер і Роберт Каплан розробили метод функціональної калькуляції – ABC (Activity Based Costing) [5, с.87]. Принципова відмінність цієї системи від витрат від нетрадиційних складається в двоетапному процесі розподілу непрямих (накладних) витрат. На першій стадії непрямі витрати розподіляються за центрами витрат і на основі ресурсних факторів відносяться до функцій, а на другому – витрати, накопичені в центрах відповідальності, розподіляються за видами продукції на основі «споживання». Це сприяє більш обґрунтованому розрахунку витрат та отриманню повної собівартості кожного виду продукції.

Система обліку витрат за функціями дає змогу відстежувати потоки ресурсів, значно знижувати витрати, удосконалювати взаємозв'язки між окремими підрозділами, оптимізувати бізнес-процеси, тому вбачаються перспективи впровадження на підприємствах.

У середині ХХ століття виник новий напрям управління витратами, пов'язаний зі зростанням ролі стратегії в управлінні організаціями. Концепція стратегічного управління затратами базується на аналізі стратегічного позиціонування, аналізі ланцюжків вартості та аналізі витратоутворюючих факторів. Головна мета стратегічного управління витратами – досягнення організацією стабільних конкурентних переваг, що передбачає детальне розуміння структури, специфіки поведінки витрат, здатність управляти витратами при зміцненні позиції на ринку та досягненні стабільної переваги перед конкурентами. Висувається парадигма «витрати - поведінка - результат».

У 80-х роках розвивалися ідеї управління витратами за сферами відповідальності з точки зору внутрішнього госпрозрахунку, самоокупності та фінансування.

Сучасні погляди в сфері управління витратами характеризуються активним застосуванням новітніх методів управління. Динамічний розвиток економічних процесів породжує зміни і у методах управління витратами. Теорія і практика управління витратами продовжує розвиватися, адаптуючи іноземні наукові дослідження до вітчизняних умов, тим самим доповнюючи існуючу палітру методів управління витратами.

У сучасній економічній думці наводяться різні концепції, погляди інструменти і методи управління витратами. Проте загальноприйнятої класифікації методів управління витратами не існує ні у вітчизняній, ні у зарубіжній практиці.

Однак загальноприйнятим є виділення чотирьох груп інструментів управління витратами:

1) *Інструменти, які безпосередньо належать до управління витратами.* До цієї групи належать інструменти, основною сферою застосування котрих є саме управління витратами. Безумовно, деякі з них можуть бути використані також в інших цілях, наприклад СVP-аналіз – для визначення мінімального обсягу виробництва продукції.

2) *Інструменти, які відносяться в тому числі й до управління витратами.* Сюди увійшли інструменти, що поєднують кілька напрямів, наприклад, функціонально-вартісний аналіз, що, окрім управління витратами, вирішує ще й завдання управління якістю.

3) *Інструменти, що виходять з «японської системи виробництва».* Сюди входять інструменти, які описані в двох популярних концепціях: японській «Кайдзен» та американській «Ощадливе виробництво».

4) *Інструменти, що включають у себе управління витратами за модулями.* До цієї групи включені потужні системи управління різними аспектами діяльності підприємства, наприклад: персонал, маркетинг, фінанси, інформаційні технології, витрати.

В той же час Т.О. Тарасова виділяє три групи методів, що систематизують концептуальні підходи до управління витратами:

1) *методи контролю:* стандарт-кост;

2) *методи зниження витрат:* таргет-кост, кайдзен-костинг, облік витрат за місцями виникнення, реінжиніринг бізнес-процесів, бечмаркінг;

3) *стратегічні методи оптимізації витрат:* аналіз ланцюжка вартості, стратегічне позиціонування, аналіз затратоутворюючих факторів [9].

На основі дослідження існуючих інструментів управління витратами, а також систематизації поглядів провідних фахівців, ми виявили певні взаємозалежності, а саме:

1. Більшість концепцій та методів управління витратами базуються на іноземній (переважно на американській і японській) теорії та практиці управління витратами.

2. Деякі методики управління витратами є результатом виділення та розвитку окремого елемента вже існуючої ідеї.

3. Основна більшість сучасних систем управління витратами походить з планової економіки.

4. Жоден з інструментів управління витратами не є універсальним.

Проте практичний досвід засвідчує, що при виборі характеру управління витратами має переважати принцип комплексності та системності. На сьогоднішній день для побудови ефективної та дійової системи управління витратами розроблено велику кількість різних інструментів і навіть систем інструментів. Однак обирати систему управління витратами необхідно

виходячи з конкретних управлінських завдань. Проте основний принцип, що формує характер управління витратами, повинен відображати сутнісне призначення механізму управління, а не альтернативу у виборі інструментів управління витратами.

Особливий інтерес для нашого дослідження має вивчення сучасної системи управління витратами.

Вивчення управлінських підходів надало нам змогу розкрити базові положення, на яких засновані традиційні методи управління витратами, що наведені на рис. 2.7.

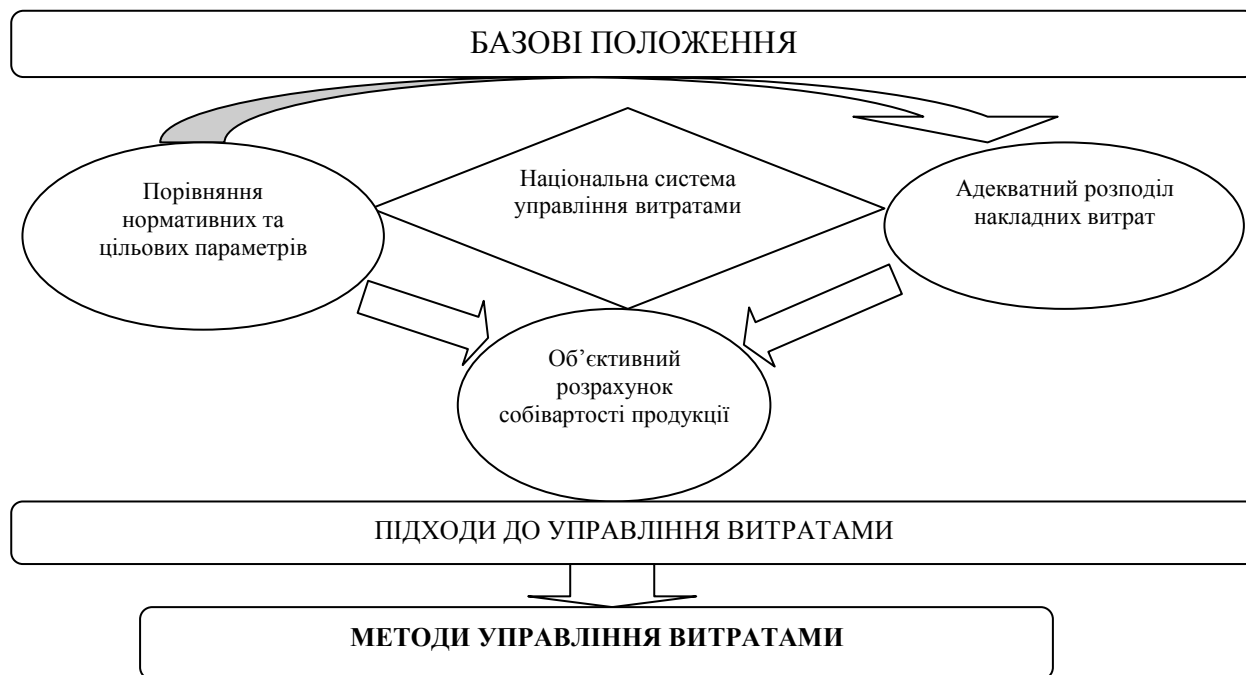


Рис. 2.7. Базові положення, на яких засновані традиційні методи управління витратами (авторська розробка)

Ця парадигма збереглася з періоду планової економіки, особливістю якої було здійснення більшості етапів процесу управління витратами поза підприємством (це стосувалося розробки планових завдань, нормування витрат ресурсів тощо). А вже безпосередньо на підприємствах акцент робився на здійсненні облікових і контрольних функцій. Наразі дослідники ставлять проблему вибору бази і правильності розподілу накладних витрат, що залежить від специфіки галузі, технології виробництва тощо.

Сучасна система управління витратами спрямована на зниження рівня витрат (собівартості одиниці продукції). Результативність досягнення цієї мети оцінюється в процесі бухгалтерського обліку. Зниження витратомісткості продукції є критерієм, щодо якого оцінюється ефективність системи управління витратами в цілому.

Актуальність сьогодення показує, що система управління витратами не враховує особливостей підприємницької діяльності в умовах конкуренції. Головною функцією, яка впливає на величину витрат,

розглядають обсяг виробництва, а залежність поведінки витрат від впливу інших факторів майже не враховується.

Відповідно, система управління витратами з метою регулювання рівня результативних показників повинна враховувати технологічні особливості процесу господарювання для визначення місць утворення витрат і відображення процесу їх зростання в потоці створення вартості. Управління витратоутворюючими факторами розглядається як економічна передумова підвищення ділової активності та ефективності господарських процесів.

Таким чином, актуальність дослідження сучасного інструментарію системи управління витратами зводиться до розкриття послідовності кроків, що наведені на рис.2.8.

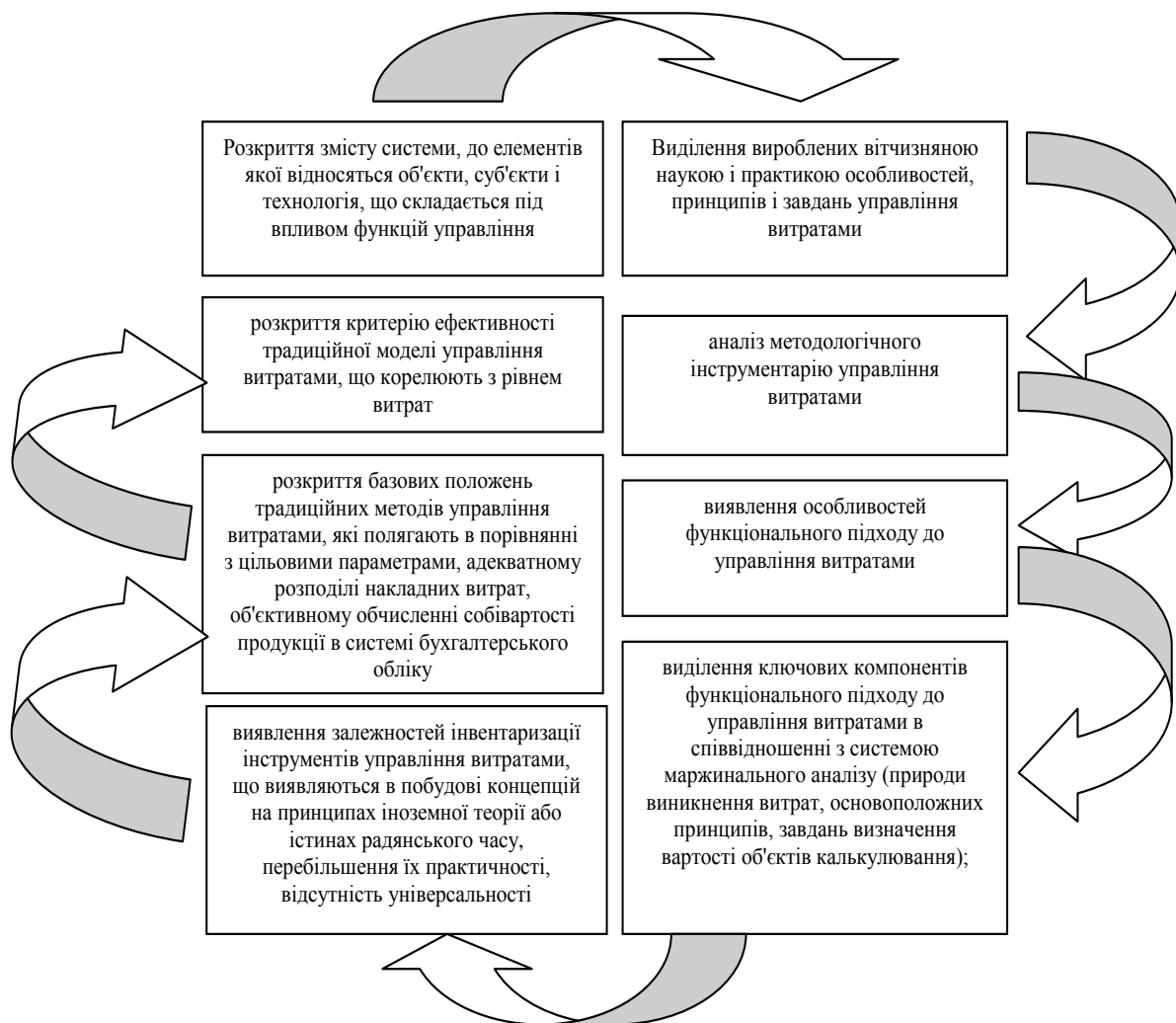


Рис.2.8. Етапи дослідження сучасного стану теорії та практики управління витратами (авторська розробка)

Проведене дослідження надало змогу оцінити сучасний стан і тенденції розвитку теорії та практики управління витратами. Цей стан характеризується наявністю низки проблем, що вимагають першочергового вирішення:

- по-перше, основна мета сучасної системи управління витратами не відображає її призначення, що полягає в максимізації віддачі застосованого капіталу;

- по-друге, в умовах розвитку управлінських методологій сучасна система управління витратами не відповідає потребам підприємства в зниженні накладних витрат, активізації купівельного попиту і рівня конкурентного впливу на інші суб'єкти підприємництва.

Вирішення цієї проблеми передбачає розширення цільових установок системи управління витратами за рахунок побудови обліку підприємницької діяльності з орієнтацією на нові знання управління бізнес-процесами.

Список використаних джерел

1. A new look at safety stock. By Jon Schreibfeder [Electronic resource]. — Way of access : <http://www.effectiveinventory.com>.
2. Dodson, J., Yerkes, R. (1908). The relation of strength of stimulus to rapidity of habit formation J.Comp. Nevrol. Psychol., 18. - 459–482 S.
3. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: навч. посібник для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит». Житомир: ЖІТІ, 1998. 320 с.
4. Гарингтон Эмерсон «Двенадцать принципов производительности». URL:<http://flightcollege.com.ua/library>
5. Каплан Р., Д. Нортон. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию; [пер. с англ.]. М.: Олимп – Бизнес, 2003. 214 с.
6. Колісник Г. М. Державне регулювання витратами підприємницького сектора України : автореф. дис. . д-ра екон. наук : 08.00.03 .Київ: НАУ, 43 с.
7. Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Теорія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки. Тернопіль: «Зорепад», 1998. 151 с.
8. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1985. 367 с.
9. Тарасова Т.О. Вдосконалення первинного обліку процесу товароруху. URL:<http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7798/1>
10. Шевчук О. Еволюція наукових підходів до управління витратами. URL: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2009/03/11.pdf>
11. Шонбергер Р. Дж. Японские методы управления производством: девять простых уроков. М:Экономика, 1988. 250 с.

2.4. Особливості нормативно-правового забезпечення підприємств лісозаготівельної галузі: управлінський аспект

Зміст Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом передбачає поступове наближення до правових відносин ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. З урахуванням статусу України як асоційованого члена ЄС, актуальним питанням є розгляд основних положень облікової Директиви ЄС 2013/34 Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013р. (надалі – Директиви ЄС 2013/34) [1], ключовим питанням якої є впорядкування організаційно-правових форм, зокрема лісозаготівельної галузі (заготівлі корінного лісу), а відповідно і підвищення прозорості виплат податків на користь урядів. У зв'язку з зазначеним, передбачено, що великі підприємства та суб'єкти суспільного інтересу, зайняті в лісозаготівельній галузі, повинні щорічно складати окремі звіти, розкриваючи значні виплати податків на користь урядів тих країн, у яких вони здійснюють свою діяльність. Дослідження проводилося у розрізі наступних напрямів: аналіз нормативно-правового забезпечення суб'єктів лісозаготівельної галузі, удосконалення їх нормативно-правових форм відповідно до вимог Директиви ЄС 2013/34.

Ліси в Україні знаходяться у підпорядкуванні різних органів влади: Державне лісове агентство – 6,8 млн га (66%), органи місцевого самоврядування (ліси державної власності) – 1,3 млн га (12%), розташовані на землях запасу і не надані в користування – 0,8 млн га (8%), Міністерство аграрної політики – 0,6 млн га (5%), Міністерство оборони – 0,2 млн га (2%), Міністерство надзвичайних ситуацій НС – 0,2 млн га (2%), Міністерство екології та природних ресурсів – 0,2 млн га (1%); Міністерство інфраструктури – 0,1 млн га (1%), інші міністерства і відомства – 0,2 млн га (2%) [2].

Регулювання діяльності підприємств лісозаготівельної галузей в Україні здійснюється на підставі нормативно-правових документів (кодексів, законів України, постанов Уряду, інструкцій т. ін.) галузевого спрямування.

Відповідно до ст. 13 Конституції України, природні ресурси, які знаходяться в межах території України, природні ресурси її континентального шельфу, виключної (морської) економічної зони є об'єктами права власності українського народу. Від імені українського народу права власника здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування в межах, визначених Конституцією.

Основним нормативним документом є Лісовий кодекс України, який регулює лісові відносини стосовно володіння (ст. 2, Розд.1), користування та розпоряджання лісами і спрямовується на забезпечення охорони, відтворення та сталого використання лісових ресурсів з урахуванням екологічних, економічних, соціальних та інших інтересів суспільства. Визначаються права власності на ліси, користування ними, державне регулювання та управління у сфері лісових відносин, організація і ведення лісового господарства, вирішення спорів у сфері охорони, захисту, використання та відтворення лісів, передбачена відповідальність за порушення лісового законодавства та

міжнародних відносин. Обов'язковість плати за використання лісових ресурсів тимчасовими лісокористувачами на умовах довгострокового користування (ст. 20, Гл. 2, Розд. II) та рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів (ст. 77, Гл. 13, Розд. V), встановлено Лісовим кодексом України та регулюється Податковим кодексом України.

Розмір компенсації (за незаконне добування, знищення або пошкодження видів тваринного і рослинного світу, занесених до Червоної книги України, знищення чи погіршення середовища їх перебування (зростання) встановлюється за категоріями тварин (зниклі, зниклі у природі, зникаючі, вразливі, рідкісні, неоцінені, недостатньо відомі) в залежності від видів тварин та їх таксономічного рангу. Порядок спеціального використання лісових ресурсів та Порядок видачі спеціальних дозволів на використання лісових ресурсів визначає умови і механізм спеціального використання лісових ресурсів – заготівлі деревини під час проведення рубок головного користування, другорядних лісових матеріалів, побічних лісових користувань та використання корисних властивостей лісів. Лісокористувачі здійснюють оплату за використання лісових ресурсів у розмірах та в строки, визначені в установленому законодавством порядку.

Для лісу передбачено в законодавчому порядку єдині вимоги до поділу лісів на категорії, умови та ознаки віднесення їх до таких категорій, а також виділення особливо захисних лісових ділянок з режимом обмеженого лісокористування. Ліси, залежно від основних функцій, поділяються на категорії (п.2): ліси природоохоронного, наукового, історико-культурного призначення; рекреаційно-оздоровчі ліси; захисні ліси; експлуатаційні ліси. У межах лісових ділянок, що віднесені до однієї з категорій лісів (п.9), можуть бути виділені особливо захисні лісові ділянки, для яких встановлюється режим обмеженого лісокористування.

Правила, які визначають основні вимоги до здійснення лісогосподарських заходів, спрямованих на підвищення стійкості та продуктивності деревостанів, збереження біорізноманіття лісів, їх оздоровлення і посилення захисних, санітарно-гігієнічних, оздоровчих та інших функцій. Строк початку і закінчення рубок догляду визначається з урахуванням умов місцезростання насадження та біологічних особливостей деревних порід, що входять до його складу, інтересів мисливського господарства та побічних лісових користувань.

Втрати сільськогосподарського виробництва, спричинені вилученням сільськогосподарських угідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ) для використання їх у цілях, не пов'язаних із веденням сільського господарства), визначаються на основі нормативів цих втрат. Втрати лісогосподарського виробництва, спричинені вилученням лісових угідь (вкритих лісовою рослинністю земель, незімкнутих лісових культур, лісових розсадників, плантацій, рідколісся, згарищ, загиблих насаджень, зрубів, галявин, лісових шляхів, просік, протипожежних розривів тощо), для використання їх у цілях, не пов'язаних з веденням лісового господарства, визначаються на основі нормативів втрат.

Відтворення лісів здійснюється постійними лісокористувачами і власниками лісів на лісових ділянках, що були вкриті лісовою рослинністю (зруби, згарища, рідколісся, насадження, що загинули, тощо), шляхом відновлення, а на землях, що раніше не були зайняті лісом, насамперед непридатних для використання в сільському господарстві або виділених для створення захисних лісових насаджень лінійного типу – лісорозведення.

Окремо передбачені правила, які встановлюють норми і вимоги до заготівлі деревини під час спеціального використання лісових ресурсів в порядку рубок головного користування, що проводяться в гірських лісах Карпат, на підставі екосистемного підходу та принципів наближеного до природи ведення лісового господарства. Під час вибору системи, визначення виду і способу рубки важливими господарськими одиницями екосистемного підходу є водозбори площею до 2 тис. гектарів, на кожному з них повинно залишатися не менше як 65 відсотків вкритих лісовою рослинністю земель.

Крім того, затверджено правила, які встановлюють норми і вимоги до заготівлі деревини під час спеціального використання лісових ресурсів у порядку рубок головного користування, в основу яких покладено дотримання принципів безперервного, невиснажливого і раціонального використання лісових ресурсів, збереження умов відтворення високопродуктивних стійких деревостанів, їх екологічних та інших корисних властивостей. Залежно від категорії лісів, лісорослинних умов, біологічних особливостей деревних порід, складу і структури деревостанів, наявності та стану підросту господарсько цінних порід та інших особливостей лісових ділянок застосовуються вибіркова, поступова, комбінована, суцільна системи рубок.

Використання корисних властивостей лісів на умовах довгострокового тимчасового користування здійснюється на підставі договору, який укладається між постійним лісокористувачем або власником лісів, з одного боку, та тимчасовим лісокористувачем, з іншого боку, після прийняття рішення відповідними органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування. Строки надання у довгострокове тимчасове користування лісів та розміри лісових ділянок, що виділяються у тимчасове користування, повинні відповідати реальним можливостям лісокористувача для їх ефективного використання (наявність необхідних фінансових та матеріальних ресурсів, кваліфікованих кадрів, господарських можливостей тощо).

Визначається механізм реалізації пілотного проекту рекультивації земель лісогосподарського призначення, порушених внаслідок незаконного видобування бурштину [5]. Виконавці пілотного проекту (далі – виконавці) – державне підприємство «Бурштин України», яке є дочірнім підприємством «Укрбурштин» публічного акціонерного товариства «Державна акціонерна компанія – Українські поліметали». Держлісагентство (п.3) оприлюднює на офіційному веб-сайті перелік земель лісогосподарського призначення, у межах яких є частини, які порушені внаслідок незаконного видобування бурштину і потребують рекультивації. Такі Державні підприємства (п.4) потребують рекультивації і протягом 40 календарних днів звертаються до виконавців з клопотанням про їх залучення для забезпечення організації розробки робочого

проекту землеустрою з рекультивації порушених земель або виконання робіт з рекультивації. Виконавці в п'ятнадцятиденний строк з дня надходження клопотання, укладають договір про виконання робіт з рекультивації земель лісогосподарського призначення, порушених внаслідок незаконного видобування бурштину. Державна служба геології та надр України надає спеціальні дозволи на користування надрами тих ділянок надр, що не перетинаються з ділянками надр, на користування якими надано спеціальні дозволи. Виконавці під час здійснення геологічного вивчення (п.7), в тому числі дослідно-промислової розробки бурштину, на ділянках земель лісогосподарського призначення, порушених внаслідок незаконного видобування бурштину, забезпечують дотримання встановлених законодавством вимог щодо геологічного вивчення надр, встановлених ст. 38 Кодексу України «Про надра» [9], а також вилучення під час дослідно-промислової розробки 100 відсотків виявленого бурштину. Рекультивовані за результатами виконання робіт із землеустрою землі повертаються замовникам з метою подальшого використання за цільовим призначенням. Відтворення лісів на рекультивованих землях здійснюється відповідно до «Правил відтворення лісів» [6].

Затверджені Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України [4] застосовуються для здійснення планування, ведення обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт і послуг на підприємствах лісового господарства та мають за мету забезпечити єдині засади формування собівартості продукції (робіт, послуг), що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів. Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, обчисленням фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції, а також здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

Дані обліку витрат використовуються для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків.

Затвердження такс [7] для обчислення шкоди, заподіяної лісу, визначається з метою посилення охорони лісів, збереження лісових ресурсів і підвищення ефективності їх використання (п. 1):

- незаконним вирубуванням та пошкодженням дерев і чагарників до ступеня припинення та неприпинення росту;
- знищенням або пошкодженням лісових культур, природного підросту сіянців, саджанців у лісових розсадниках та самосіву на землях, призначених для відновлення лісу, відмежувальних знаків у лісах;
- самовільною заготівлею сіна та випасанням худоби на лісових ділянках;
- пошкодженням сіножатей, пасовищ і ріллі на землях лісогосподарського призначення;

- знищенням або пошкодженням лісоосушувальних каналів, дренажних систем і доріг на лісових ділянках;
- порушенням правил заготівлі лісової підстилки, лікарських рослин, дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід тощо.

Затверджено такси [8] для обчислення розміру шкоди, заподіяної порушенням законодавства про природно-заповідний фонд у межах територій та об'єктів природно-заповідного фонду внаслідок (п. 1):

- незаконної рубки або пошкодження дерев та рослин, що мають здерев'яніле стебло, до ступеня припинення та неприпинення росту;
- знищення або пошкодження лісових культур, природного підросту, газонів та квітників та самосіву, сіянців і саджанців;
- самовільної заготівлі сіна або випасання худоби;
- незаконного збору або знищення дикорослих трав'янистих рослин, лісової підстилки, лікарських рослин, дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, другорядних лісових матеріалів;
- незаконного добування чи знищення об'єктів тваринного світу, пошкодження або знищення їх жителів та споруд, місць перебування і розмноження;
- проїзду транспорту, прольоту та посадки літальних апаратів;
- самовільного використання земель, зняття ґрунтового покриття, забруднення та засмічення їх територій;
- знищення або пошкодження інформаційно-охоронних та інших знаків, осушувальних каналів, дренажних і протиерозійних систем, доріг та інших об'єктів.

Проведений аналіз нормативно – правового забезпечення лісозаготівельної галузі свідчить про достатньо велику кількість законодавчих документів, які за своїм змістом дублюють один одного та не узгоджені між собою. Це негативно впливає на фінансово-господарські процеси.

Проведені дослідження організаційно-правових форм лісового господарства свідчать, що вони поділялися наступним чином: державні підприємства – 331 (39,0%); господарські товариства – 192 (22,7%); приватні підприємства – 114 (13,5%); виробничі кооперативи – 12 (1,4%); підприємства інших форм господарювання – 198 (23,4 %). Склад суб'єктів лісозаготівельної галузі за організаційно-правовими формами [2] станом на 01.01.2015– 01.01.2017рр. наведено в табл. 2.2.

Проведений аналіз табл. 2.2 функціонування суб'єктів організаційно-правових форм господарювання лісозаготівельної галузі свідчить, що з 2015 року їх почали розподіляти окремо зі статусом юридичних (у 2016р. – 98,7%, 2017 р. – 98,9%) та фізичних осіб (у 2016 р. – 1,3 %, 2017р. – 1,1 %). Серед зазначених суб'єктів у 2016 та, відповідно, 2017 роках: приватні підприємства 29,1% та 26,8%; акціонерні товариства з обмеженою відповідальністю 57,2% та 60,7 %; інші суб'єкти 13,7% та 12,5%. Слід зазначити, що в останній період зменшується кількість приватних та інших суб'єктів, в той же час зростає доля акціонерних товариств з обмеженою відповідальністю.

На сьогодні в лісозаготівельній галузі здійснюється робота з формування Звіту про прозорість.

Таблиця 2.2

**Кількість суб'єктів лісозаготівлі (А.02.20) за ЄДРПОУ
по організаційно-правовим формам господарювання
в Україні станом на 01.01.2015 – 01.01.2017 рр.**

Суб'єкти за організаційно-правовою формою господарювання		Всього суб'єктів станом на:		
Код	Найменування	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017
1	2	3	4	5
Всього суб'єктів		555	647	723
у т.ч.				
зі статусом юридичної особи			639	715
без статусу юридичної особи			8	8
110	Фермерське господарство	5	6	6
120	Приватне підприємство	178	188	194
130	Колективне підприємство			
140	Державне підприємство	34	35	36
150	Комунальне підприємство	11	11	10
160	Дочірнє підприємство	16	16	17
180	Підприємство об'єднання громадян	1	1	1
193	Спільне підприємство	1	1	1
230	Акціонерне товариство	1	1	1
240	з обмеженою відповідальністю	290	370	439
250	з додатковою відповідальністю	1	1	1
310	Виробничий кооператив	2	2	2
320	Обслуговуючий кооператив			
330	Споживчий кооператив			
340	С.-г. виробничий	3	3	3
350	Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив	2	2	2
425	Державна організація (установа, заклад)	1	1	1
590	Інші об'єднання юридичних осіб			
610	Філія	8	8	8
995	Інші організаційно-правові форми	1	1	1

Вважаємо, що найближчим часом (два – три роки) всі суб'єкти господарювання лісозаготівельної галузі будуть складати Звіт про прозорість, що дозволить: підвищити ефективність результатів їх діяльності, сприятиме впровадженню екологічної відповідальності та запобіганню корупції.

Результати проведеного аналізу змісту Директиви 2013/34/ЄС [1], ст.1 та ст. 3, Гл.1 «Сфера застосування, визначення і категорії компаній і груп» свідчить про невідповідність організаційно-правових форм суб'єктів господарювання порівняно з тими, що застосовуються в Україні в лісозаготівельній галузі. Зокрема, в Україні відповідно до вимог Директиви 2013/34/ЄС [1] для визначення статусу суб'єктів господарювання не передбачено застосування фінансових показників (табл. 2.3), визначених в євро (загальна сума балансу, чистий оборот) та середня чисельність працівників (чол.).

Таблиця 2.3

Критерії віднесення суб'єктів господарювання до організаційно-правової форми відповідно до Директиви 2013/34/ЄС

Організаційно-правова форма суб'єкта господарювання	Загальна сума балансу, євро	Чистий оборот, євро	Середня чисельність працівників, чол.
Середнє підприємство	20 000 000	40 000 000	250
Велике підприємство	>20 000 000	>40 000 000	> 250

Тобто, суб'єкти господарювання в Україні із трьох наведених показників повинні відповідати хоча б двом. У зв'язку з зазначеним, потрібно переглянути організаційно-правовий статус суб'єктів господарювання в лісозаготівельній галузі, що призведе до їх укрупнення, зменшення кількості та полегшення адміністрування податків.

Список використаних джерел

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносять виправлення до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту і Ради та яка відміняє Директиви Ради 78/660/ЄСР й 83/349/ЄСР: Міжнародний документ від 26.06.2013 р. URL : <http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf>
2. Опис відомостей з бази «Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, що містить перелік юридичних та фізичних осіб – підприємців», без урахування окупованих територій: АР Крим та м.Севастополь, за посиланням: <http://data.gov.ua/file/74692/download?token=rHvjKJHr>
3. Лісове господарство України. Держлісагентство. К. : «ЕКО–інформ», 2014. 20 с.
4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України : затв. наказом Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124. URL : www.lvivlis.com.ua/file/Metrekonzformuvsobivprodukcii.doc
5. Порядок реалізації пілотного проекту рекультивациі земель лісогосподарського призначення, порушених внаслідок незаконного

видобування бурштину : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 30.11.2016 р. № 1063. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1063-2016-%D0%BF>

6. Про затвердження правил відтворення лісів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 01.03.2007 р. № 303. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/303-2007-%D0%BF>

7. Про затвердження такс для обчислення розміру відшкодування шкоди, заподіяної порушенням природоохоронного законодавства у межах територій та об'єктів природно-заповідного фонду України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 24.07.2013 р. № 541. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/541-2013-%D0%BF>

8. Про затвердження такс для обчислення шкоди, заподіяної лісу : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 23.07.2008 р. № 665. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/665-2008-%D0%BF>

9. Про надра : Кодекс України від 27.07.94р.№132/94-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80>

2.5. Обліково-аналітична інформація в управлінні закладами охорони здоров'я в контексті сучасних реформ

Реформування системи охорони здоров'я, підвищення конкурентоспроможності медичних закладів тісно пов'язані із прийняттям ефективних управлінських рішень. Останні є можливими за умови формування своєчасної обліково-аналітичної інформації щодо раціонального використання наявних ресурсів та якості надання медичної допомоги.

Заклади охорони здоров'я потребують адекватного інформаційного забезпечення, яке формується саме в системі управлінського обліку, для підвищення ефективності управління їх діяльністю та оцінки рівня якості надання послуг медичним персоналом.

Поліпшення існуючої практики управління в закладах охорони здоров'я докорінно має змінити мотивацію медичних працівників та їх відповідальне ставлення до наданих прав і покладених обов'язків щодо профілактики, виявлення та ефективного лікування захворювань для підвищення рівня задоволеності пацієнтів якістю медичного обслуговування.

Саме тому вкрай необхідним є розкриття економічної сутності обліково-аналітичної інформації як окремої складової професійної компетентності головних лікарів, керівників структурних підрозділів для прийняття ними адекватних рішень при наданні ними медичних послуг громадянам.

Питання ведення управлінського обліку в закладах охорони здоров'я вивчали такі вітчизняні та зарубіжні дослідники, як: С. Левицька, О. Клименко, Т. Кондрашова, О. Кравченко, К. Полозюк, М. Рета, С. В. Свірко, М. Сінгаєвська, О. Петрик та ін.

Вивчення спеціальної літератури дає змогу констатувати, що питання якісного інформаційного забезпечення закладів охорони здоров'я, яке формується в системі управлінського обліку для підвищення ефективності управління їх діяльністю та оцінки рівня якості надання послуг медичним персоналом у контексті сучасних реформ, не знайшли достатньо ґрунтовного відображення у працях вітчизняних вчених, що й зумовлює актуальність тематики нашого дослідження.

Метою дослідження є розкриття економічної сутності обліково-аналітичної інформації як окремої складової професійної компетентності медичних працівників закладів охорони здоров'я у контексті сучасних реформ, які дадуть змогу у повній мірі використати інформаційний потенціал управлінського обліку для більш повного задоволення інформаційних запитів бізнес та мікросередовища медичних закладів, які скеровані на вирішення проблеми щодо ефективного розподілу ресурсів та підвищення якості наданих медичних послуг.

Розвиток і запровадження нових технологій в управлінні як закладами охорони здоров'я у цілому, так і їх структурними підрозділами вимагають постійного вдосконалення якості інформаційного забезпечення, яке можна розглядати як систему збору, реєстрації, узагальнення та передачі, зберігання та обробки обліково-аналітичної інформації під потреби медичних працівників для прийняття ними адекватних рішень при наданні медичних

послуг. Така інформація має включати об'єктивні та якнайповніші дані [1, с.7–10]. У той же час вона має характеризуватися своєчасністю надання необхідних даних, простотою форми для кращого її сприйняття. Значення інформації, її корисність як окремої складової професійної компетентності медичних працівників можна оцінити тільки на підставі її впливу на прийняття рішень для поліпшення якості медичних послуг.

Очевидним є те, що попит на таку інформацію буде зростати, оскільки вона стає визначальним компонентом професійної компетентності тих медичних працівників, які є керівниками як закладів охорони здоров'я у цілому, так і окремих структурних підрозділів і як лідери уміють отримувати з такої інформації найбільшу вигоду, зменшуючи таким чином ймовірність виникнення можливих ризиків при залученні інвестицій [2, с. 14].

Інформаційне забезпечення діяльності закладів охорони здоров'я зазнає впливу різних чинників, до яких слід віднести: організаційну структуру управління, яка представлена різною кількістю структурних підрозділів; призначення інформації для конкретних потреб медичних працівників; різний склад користувачів такої інформації.

Управління діяльністю закладів охорони здоров'я включає надання обліково-аналітичної інформації медичним працівникам не тільки про внутрішнє середовище таких закладів, але й про зовнішнє, в якому вони функціонують з метою прийняття як оперативних, так і стратегічних рішень.

У діяльності закладів охорони здоров'я протягом останніх років спостерігається негативна тенденція щодо зменшення кількості лікарняних закладів, лікарів усіх спеціальностей та середнього медичного персоналу. Інформація про медичні кадри в Україні за 1990–2016 рр. наведена у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Медичні кадри в Україні за 1990-2016 рр. [3]

Рік	Кількість лікарняних закладів, тис.	Кількість лікарів усіх спеціальностей		Кількість середнього медичного персоналу	
		усього, тис.	на 10 000 населення	усього, тис.	на 10 000 населення
1	2	3	4	5	6
1990	3,9	227	44,0	607	117,5
1991	3,9	230	44,4	618	119,4
1992	3,9	228	43,8	602	115,8
1993	3,9	230	44,4	600	115,7
1994	3,9	227	44,1	588	114,2
1995	3,9	230	45,1	595	116,5
1996	3,7	229	45,2	583	115,0
1997	3,4	227	45,1	566	112,7
1998	3,3	227	45,5	557	111,7
1999	3,3	228	46,0	553	111,9

Продовження таблиці 2.4

2000	3,3	226	46,2	541	110,3
2001	3,2	226	46,8	530	110,1
2002	3,1	224	46,9	526	110,0
2003	3,0	223	47,1	523	110,3
2004	2,9	223	47,4	522	110,9
2005	2,9	224	47,9	496	106,2
2006 ¹	2,9	225	48,4	493	106,1
2007	2,8	223	48,3	488	105,5
2008	2,9	222 ³	48,3	465	101,1
2009	2,8	225 ³	49,1	467	102,0
2010	2,8	225 ³	49,3	467	102,4
2011	2,5	224 ³	49,3	459	101,0
2012	2,4	217 ³	47,9	441	97,2
2013	2,2	217 ³	48,0	441	97,4
2014 ²	1,8	186 ³	43,5	379	88,6
2015 ²	1,8	186 ³	43,7	372	87,3
2016 ²	1,7	187 ³	44,0	367	86,5

¹ Дані розрахункові

² Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

³ Без зубних лікарів.

На основі статистичних даних здійснено оцінку динаміки загальної кількості лікарняних закладів в Україні за 1990–2016 рр., що наведено на рис.2.9.

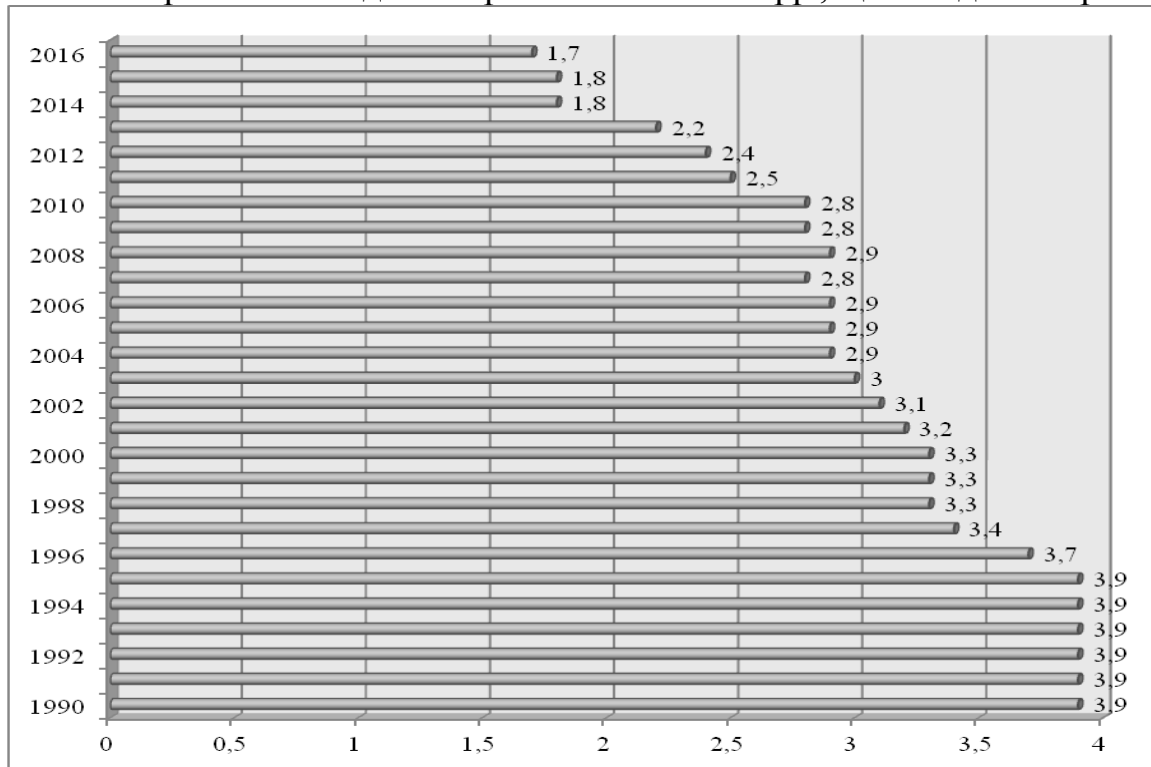


Рис. 2.9. Кількість лікарняних закладів в Україні усього за 1990–2016 рр., тис.

Джерело: складено на основі [3].

Так, кількість лікарняних закладів у 2016 р. становила 1,7 тис. і у порівнянні з попереднім 2015 р. зменшилася на 0,1 тис., а у порівнянні з 1990 р. зменшилася на 2,2 тис. лікарняних закладів, тобто більше, ніж у два рази. Виявлена тенденція має негативний характер, оскільки зменшення кількості лікарняних закладів відбулось не за рахунок оптимізації медичних послуг, а через збільшення навантаження на медичний персонал.

Зменшення кількості лікарняних закладів зумовило зменшення кількості середнього медичного персоналу. Динаміка кількості середнього медичного персоналу в Україні усього за 1990–2016 рр. наведена на рис. 2.10. Так, кількість середнього медичного персоналу у 2016 р. становила 367 тис. і у порівнянні з попереднім 2015 р. зменшилася на 5 тис. осіб, а у порівнянні з 1990 р. зменшилася на 240 тис. осіб, тобто майже на половину.

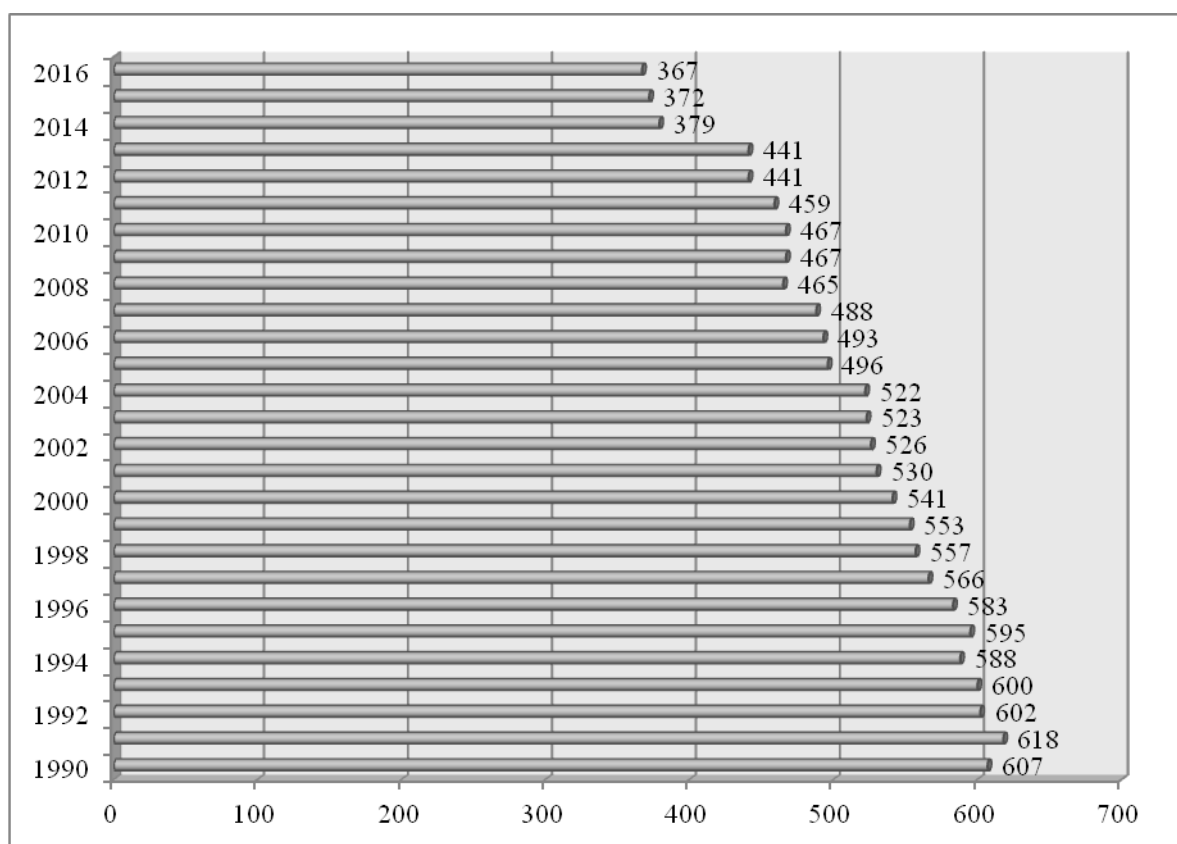


Рис. 2.10. Кількість середнього медичного персоналу в Україні усього за 1990–2016 рр., тис.

Джерело: складено на основі [3].

Поряд із зменшенням кількості середнього медичного персоналу відбулося зменшення кількості лікарів. Динаміка кількості лікарів усіх спеціальностей в Україні усього за 1990-2016 рр. наведена на рис. 2.11. Так, за останні кілька років вона мала позитивну динаміку: у 2016 р. кількість лікарів становила 187 тис. осіб і у порівнянні з попереднім 2015 р. збільшилась на 1 тис. осіб. Однак, у порівнянні з 1990 р. кількість лікарів зменшилась на 40 тис. осіб. Таким чином, у результаті проведення аналітичних процедур встановлено негативну динаміку щодо кількості лікарів усіх спеціальностей

протягом 1990–2016 рр., яка відображає загальну тенденцію зменшення кількості лікарняних закладів та медичного персоналу. Це пов'язано із економічною ситуацією у країні, проведенням реформування системи охорони здоров'я, контролем за використанням ресурсів та трансформаційними процесами в економіці, що зумовлені впровадженням нових технологій та інновацій.

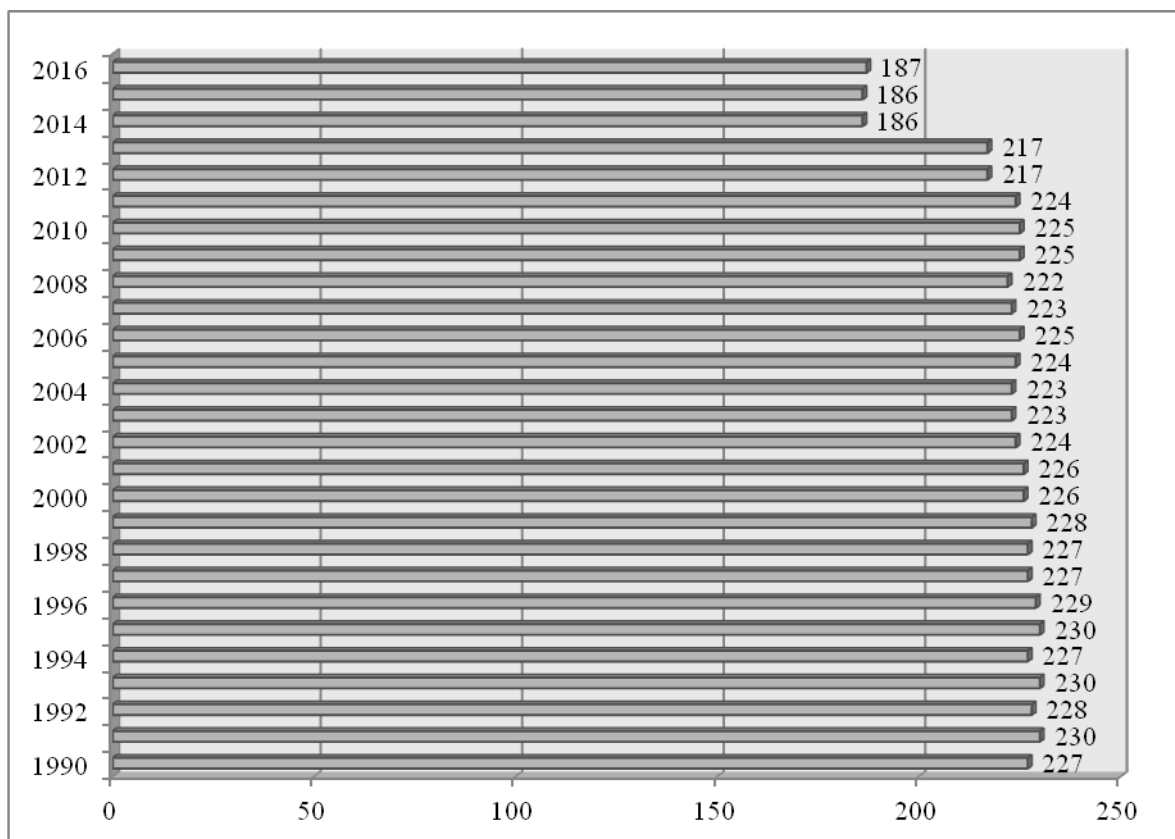


Рис. 2.11. Кількість лікарів усіх спеціальностей в Україні усього за 1990–2016 рр., тис.

Джерело: складено на основі [3].

Доцільно відзначити, що у найближчій перспективі прогнозується подальше скорочення кількості медичних закладів у зв'язку із упровадженням реформи системи охорони здоров'я, основним принципом якої є «гроші йдуть за пацієнтом». Держава відмовляється від утримання інфраструктури медичних закладів через постатейне кошторисне фінансування. Вона поступово переходить до оплати медичним закладам реальних послуг, наданих пацієнтам. Як наслідок, у медичних закладах з'являються стимули для підвищення якості медичних послуг та умов їх надання [4].

Така ситуація вимагає пошуку нових підходів до формування обліково-аналітичної інформації в управлінні закладами охорони здоров'я, як важливої складової професійної компетенції керівників таких закладів та їх структурних підрозділів з метою використання її для прийняття виважених рішень щодо підвищення ефективності управління ними та оцінки рівня якості надання послуг медичним персоналом у контексті реформування

системи охорони здоров'я. Тому питання професійного становлення менеджерів різних ієрархічних рівнів управління лікарняними закладами набуває важливого значення для вітчизняної системи охорони здоров'я та національної економіки у цілому.

Так, у рамках реформування медичного обслуговування ще у 2014 р. було створено колегію «Модель управлінського обліку закладу охорони здоров'я в контексті реформування медичної галузі», за підсумками якої було презентовано електронний реєстр пацієнтів як систему управлінського обліку медичного закладу. Було також підняте питання важливості застосування моделі управлінського обліку закладу охорони здоров'я як одного із підготовчих етапів у впровадженні системи медичного страхування населення [5].

Слід відзначити, що підготовка умов для переходу на страхову модель охорони здоров'я може забезпечуватись за рахунок досягнення фінансової стійкості медичних закладів, оптимізації їх мережі та збільшення самостійності керівників медичних закладів щодо управління фінансовими коштами, а також за рахунок підвищення конкуренції у системі охорони здоров'я [5].

З метою уникнення ризиків керівники закладів охорони здоров'я повинні володіти достатніми знаннями і навичками щодо застосування обліково-аналітичної інформації, отриманої сучасними інструментами управлінського обліку для більш повного задоволення потреб мікросередовища медичних закладів.

На основі проведених досліджень виокремлено модифіковані професійні компетенції для керівників закладів охорони здоров'я та їх структурних підрозділів, які скеровані на вирішення проблеми щодо раціонального використання наявних ресурсів та якості надання медичної допомоги у контексті сучасних реформ.

Рівень професійної компетентності таких медичних працівників із включенням до них важливої складової, а саме – обліково-аналітичної інформації значною мірою впливає на підвищення конкурентоспроможності та привабливості медичних послуг. Зважаючи на це, вважаємо, що пріоритетними завданнями системи охорони здоров'я мають бути розвиток людського потенціалу та забезпечення нового рівня якості підготовки спеціалістів.

Специфіка управління закладом охорони здоров'я, на відміну від інших установ, зумовлює визначення пріоритетного завдання: формування особистісних і професійних якостей керівників як закладів охорони здоров'я в цілому, так і їх структурних підрозділів в межах різних ієрархічних рівнів управління, розширення можливостей цього процесу за рахунок підсилення його цілісності та особливостей їхнього професійного становлення медичних працівників.

Вивчення спеціальної літератури [6-12] дало змогу виявити найбільш відому модель компетенцій світових стандартів – модель SHL (міжнародні стандарти управління – фахівець, менеджер, керівник групи), яка виділяє такі типи компетенцій:

- а) підприємницькі якості (творчий підхід, рішучість, стратегія);

б) якості керівника (лідерство, планування й організація, орієнтація на якість);

в) професійні якості (спеціальні знання, аналіз і вирішення проблем, усна й письмова комунікація);

г) особисті якості (міжособистісне розуміння, гнучкість, стабільність, особиста мотивація) [6, с. 482].

У результаті проведеного дослідження нами виявлено взаємозв'язок професійних компетенцій керівників закладів охорони здоров'я із видами управлінь та управлінським обліком, який формує обліково-аналітичну інформацію, необхідну для підвищення ефективності управління як такими закладами в цілому, так і їх структурними підрозділами та оцінки рівня якості надання послуг медичним персоналом з метою забезпечення конкурентоспроможності закладів охорони здоров'я (рис. 2.12). Отже, управлінський облік закладів охорони здоров'я є інформаційною основою, достатньою для ухвалення управлінських рішень керівниками закладів охорони здоров'я для того, щоб вони могли бути конкурентоспроможними та ефективно функціонувати у складних умовах бізнес-середовища, через використання корисної обліково-аналітичної інформації щодо надання медичних послуг нового рівня якості з метою задоволення потреб пацієнтів.

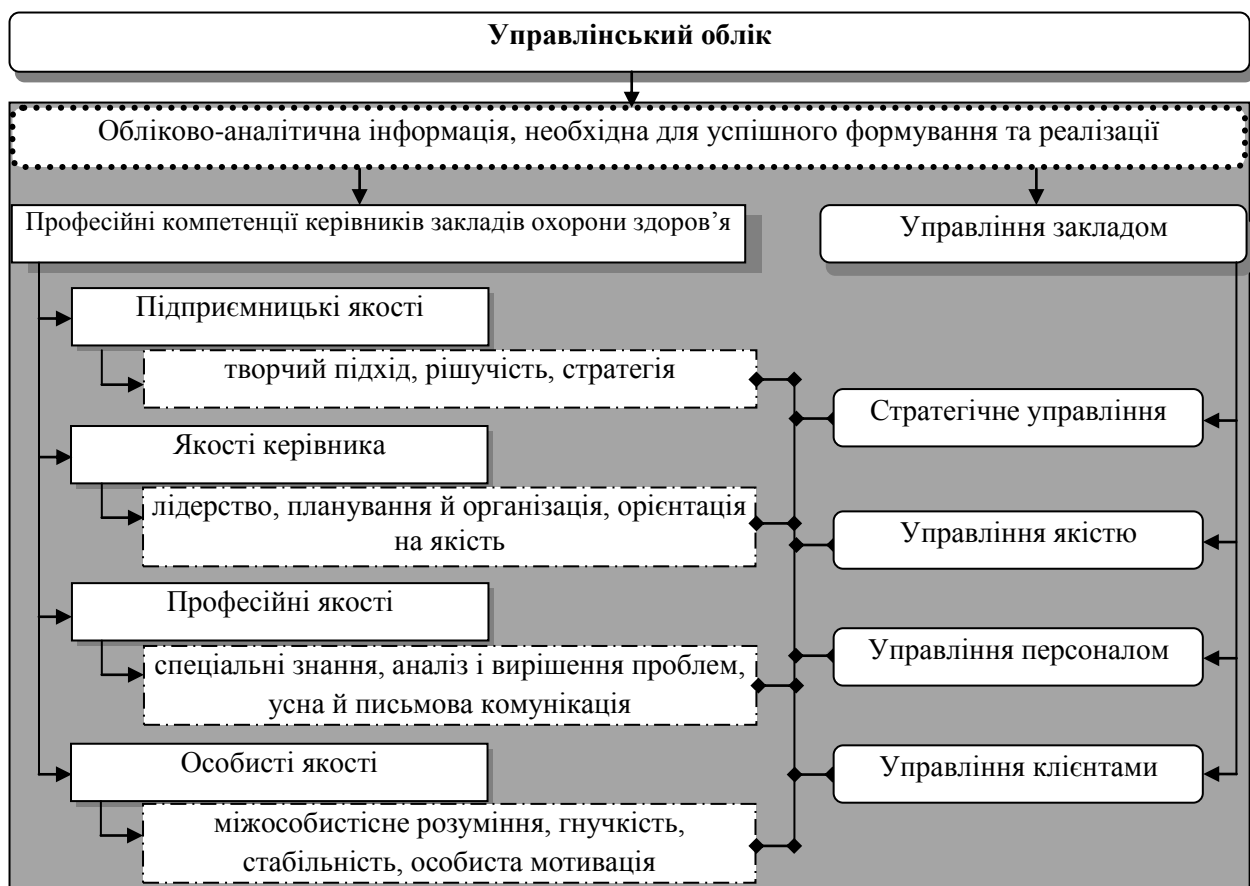


Рис. 2.12. Взаємозв'язок компетенцій керівників закладів охорони здоров'я із видами управлінь та управлінським обліком

Джерело: розроблено авторами

Таким чином, у результаті проведеного дослідження щодо окресленої проблематики, можна зробити висновок, що оперативна і достовірна обліково-аналітична інформація, яка формується в системі управлінського обліку відіграє надзвичайно важливу роль у забезпеченні професійної компетентності керівників закладів охорони здоров'я, необхідної для прийняття ними адекватних рішень з метою підвищення ефективності управління такими закладами та оцінки рівня якості надання послуг медичним персоналом, що зробить їх конкурентоспроможними.

Список використаних джерел

1. Бенке И. Роль статистики в эффективном менеджменте. Экономика и статистика. 2003. № 3. С.12.
2. Бондар М. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю // Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 13–16.
3. Медичні кадри в Україні за 1990-2016 рр.// Статистична інформація [сайт] / Державна служба статистики України. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
4. Концепція реформи фінансування системи охорони здоров'я України // Специализированное медицинское интернет-издание для врачей, провизоров, фармацевтов, студентов медицинских и фармацевтических ВУЗов. URL : <http://www.apteka.ua/article/359629>
5. У МОЗ України презентували модель електронного реєстру пацієнтів // Новини Міністерств та відомств [сайт] / Урядовий портал. URL: http://www.kmu.gov.ua/control/ru/publish/article?art_id=247001616&cat_id=244277212
6. Цимбал О. Ю. Самоменеджмент в структурі професійної підготовки майбутнього керівника навчального закладу // Young Scientist. 2016. № 6 (33). С. 481–483.
7. Саух І. В. Моделі професійної компетентності менеджера туристичної індустрії як основа конкурентоспроможності галузі // Економіка. Управління. Інновації. 2010. № 2 (4). URL: http://tourlib.net/statti_ukr/sauh.htm.
8. Смолей В. В. Самоменеджмент керівника навчального закладу // Наук. зап. Терноп. нац. пед. ун-ту. Сер. Педагогіка. 2011. № 2. С. 3.
9. Competency framework //OECD.2014. URL:http://www.oecd.org/careers/competency_framework_en.pdf.
10. Ліщишина О. М., Горох Є.Л. Вимірювання якості медичної допомоги: проблеми імплементації кращої світової практики в Україні // Україна. Здоров'я нації. 2010. № 2. С. 121–128.
11. Яремко С. А. Впровадження інформаційних систем в організаційно-управлінські структури медичних закладів // Вісник Хмельницького національного університету. 2015. № 1. С. 237–241.
12. Management Accounting in Health Care Organizations, 3rd Edition . David W. Young. – Publisher: Jossey-Bass, 2014. URL : <https://www.safaribooksonline.com/library/view/management-accounting-in/9781118653760/>.

2.6. Бухгалтерський облік у стратегічно орієнтованій системі управління підприємством

Сучасні ринкові відносини в Україні висувають нові вимоги до якісного рівня управління та інформаційно-економічного розвитку підприємства. На сьогоднішній день відбувається ускладнення внутрішньогосподарських та зовнішніх взаємозв'язків підприємства, а посилення вимог до управління зумовлює пошук нових методів та удосконалення інформаційного забезпечення. Зростання обсягів економічної інформації, яка має бути ефективно оброблена та інтерпретована в корисну та обґрунтовану, призвело до того, що в світовій економічній практиці з'являються стратегічно орієнтовані концепції управління, що підвищують ефективність управління підприємством.

Труднощі реалізації стратегії підприємства постають майже перед кожним вітчизняним підприємством, адже структурні підрозділи підприємств виконують різні функції та, як правило, мають свої цілі. У зв'язку з цим, одним з найбільш актуальних напрямів розвитку практично всіх галузей економічної науки є сукупність методологічних підходів і концепцій, спрямованих на інтеграцію всіх існуючих стадій обігу капіталу та координацію складових системи управління з метою досягнення цілей підприємства. Адже сучасні стратегічні управлінські рішення повинні ґрунтуватись на інтеграції механізмів управління та враховувати зміни зовнішніх та внутрішніх факторів.

Питання використання та забезпечення необхідною інформаційною підтримкою новітніх концепцій управління на підприємстві, теоретичних підходів до визначення сутності стратегічного обліку, стратегічно-орієнтованої системи управління, передумов його виникнення, концептуальних засад організації бухгалтерського управлінського обліку відображаються в працях як вітчизняних науковців: Бутинець Ф.Ф., Даньків Й.Я., Голов С.Ф., Денчук П.Н., Заболотний Г.М., Коровій В.В., Малюга Н.М., Мартинюк П.С., Міщенко А.П., Семанюк В.З., так і зарубіжних: Ансофф І., Болдуев М.В., Виханський О.С., Лоханова Н.О., Палій В.Ф., Соколов Я.В., Стрікленд А.Дж., Сухарева Л.А., Томпсон А., Хорват П.

Стратегічно орієнтоване управління на підприємстві виконує широке коло завдань, які стосуються стратегічного аналізу, реалізації, розробки та контролю за виконанням стратегій підприємств. Система стратегічно орієнтованого управління дає змогу досягти наступних результатів у діяльності підприємства:

- створити системний потенціал для досягнення цілей підприємства. Цей потенціал складається з фінансових, сировинних і людських ресурсів, що використовує підприємство, виробленої продукції (послуг), сформованого позитивного іміджу підприємства;

- сформувати структуру та провести внутрішні зміни на підприємстві, що забезпечують чутливість до змін зовнішнього середовища і відповідну адаптацію [7, с. 40].

А. Томпсон, А.Дж. Стрікленд розглядають поняття «стратегічне управління» як процес, за допомогою якого управлінська ланка підприємства визначає довгострокове спрямування підприємства, розробляє стратегії для досягнення цілей з урахуванням зовнішніх і внутрішніх обставин та зобов'язується виконати вибрані плани дій. О.С. Віхальський – розглядає стратегічне управління як управління підприємством, що спирається на людський потенціал як на основу підприємства, орієнтує виробничу діяльність на запити споживачів, гнучко реагує і здійснює своєчасні зміни на підприємстві, які відповідають викликові з боку оточення і дозволяють створювати конкурентні переваги, що в сукупності дає змогу підприємству вижити в довготривалій перспективі, досягаючи при цьому своєї мети [3]. Окремі дослідники зазначають, що стратегічно орієнтоване управління – управлінський процес, що спрямований на підтримку конкурентоспроможності підприємства шляхом ідентифікації, створення та приросту активів, що сприятиме в короткостроковій перспективі підвищенню прибутковості, в довгостроковій – росту капіталізації підприємства.

Стратегічно орієнтоване управління є необхідним для кожного підприємства, що претендує на успішний розвиток, з метою визначення, в якому напрямі воно буде розвиватися. Вибір стратегії означає, що з усіх можливих шляхів розвитку і способів дії, що відкриваються перед підприємством, воно обирає конкретний напрям. Для розробки та впровадження системи стратегічно орієнтованого управління підприємство повинно зрозуміти специфіку оперативного управління (що використовує вже існуючу стратегічну позицію підприємства для досягнення конкретних тактичних цілей) та стратегічного управління. Порівняння оперативного і стратегічного управління детально проведено І.Ансоффом (табл. 2.5) [1, с.37].

Отже, процес стратегічного управління варто розглядати як динамічну сукупність п'яти взаємозалежних управлінських процесів: аналіз середовища; визначення місії і цілей; вибір стратегії; виконання стратегії; оцінка і контроль виконання.

Саме на аналітичному етапі алгоритму розробки та реалізації стратегії, що передує етапу розробки стратегії, виникає потреба у бухгалтерському обліку, системі збору та обробки інформації щодо прийняття управлінських рішень та розробки стратегії. Таким чином стратегічно-орієнтоване управління спирається на систему інформаційних потоків підприємства, тому йому необхідно будувати систему збору інформації на основі налагодженої роботи інших інформаційних підрозділів.

Оперативне і стратегічне управління, їх порівняння в розрізі характеристик

Характеристика	Оперативне управління	Стратегічне управління
Місія, призначення	Виробництво товарів і послуг з метою отримання доходу від їх реалізації	Виживання підприємства в довгостроковій перспективі через установлення динамічного балансу з оточенням, що дозволяє вирішувати проблеми
Об'єкт концентрації уваги менеджменту	Погляд в середину підприємства, пошук шляхів ефективнішого використання ресурсів	Погляд назовні, пошук нових можливостей підприємства, у конкурентній боротьбі, відстеження і адаптація до змін в оточенні
Урахування фактора часу	Орієнтація на короткострокову і середньострокову перспективу	Орієнтація на довгострокову перспективу
Основа побудови системи управління	Функції та організаційні структури, процедури, техніка й технологія	Люди, системи інформаційного забезпечення, ринок
Підхід до управління персоналом	Погляд на працівників як на ресурс підприємства, як на виконавців окремих робіт та функцій	Погляд на працівників як на основу підприємства, її головну цінність та джерело благополуччя
Критерій ефективності управління	Прибутковість і раціональність використання виробничого персоналу	Своєчасність і точність реакції підприємства на нові запити ринку і зміни залежно від змін оточення

П. Хорватом чітко сформульовані основні проблемні питання з приводу інформаційного забезпечення управління підприємством:

- 1) інформація надходить занадто пізно;
- 2) інформація занадто деталізована;
- 3) інформація є загальною та необґрунтованою;
- 4) велика частина інформації звернена в минуле;
- 5) інформація містить дані, які можна передати кількісними показниками;
- 6) керівники окремих підрозділів отримують не постійну, а суперечливу інформацію;

7) інформації, яка б показувала майбутні, ще невідомі цілі, не вистачає, саме питання інформаційного забезпечення для стратегічного планування в багатьох випадках залишається невирішеним [11, с. 205].

Враховуючи існуючі проблеми, які пояснюються розвитком глобалізаційних та інтеграційних процесів світових економічних систем кінця ХХ – початку ХХІ стст., знову постала проблема необхідності перегляду управлінських концепцій. Розвиток великих підприємств, холдингів, транснаціональних компаній та міжнародних фінансових ринків постійно ініціює процес урівноваження не тільки територіальних меж, але й концептуальних.

На сьогоднішній день інтереси користувачів фінансової інформації набувають все вагомішого розширення. Інформація, яка стосується фінансового стану підприємства, на даний момент на 100% не задовольняє їх, тому виникає потреба у розшифруванні показників, які дають можливість оцінити допустимий ріст віддачі на інвестований капітал у конкретне підприємство. У зв'язку з цим в даний час одним з найбільш актуальних напрямів у розвитку практично всіх галузей економічної науки є сукупність методологічних підходів і концепцій, які розглядають діяльність організацій з позиції її потенційних можливостей, є створення вартості для акціонерів та керування процесом її створення.

Створення та організація системи стратегічно орієнтованого управління для окремого підприємства повинна будуватись на основі системи бухгалтерського обліку, оскільки саме в цій системі створюється основне інформаційне підґрунтя, на якому базується діяльність. Таким чином, більшу частину інформації, яка безпосередньо необхідна для прийняття оперативних та стратегічних рішень, надає система бухгалтерського обліку. Для розробки та реалізації власної стратегії суб'єкта господарювання також необхідно володіти достатньою економічною масою і високою економічною мобільністю. Економічна маса повинна дозволити йому протистояти ударам динамічного і невизначеного зовнішнього середовища, неухильно дотримуватись стратегічного курсу. Економічна мобільність створює умови для ефективного маневрування в умовах змін, вміло ухиляючись від «дев'ятої хвилі» ринкової стихії, використовуючи приховані можливості зовнішнього середовища та швидкість пересування. Зрозуміло, що економічна маса і мобільність визначаються ресурсами підприємства. В різних сферах економіки вони розрізняються як за обсягом, так і за змістом. Роль ресурсів принципово важлива тому, що ресурси – це потенціал організації. Звідси, потенціал організації – це система взаємопов'язаних та до певних меж взаємозамінних, у певний спосіб організованих і спрямованих на досягнення поставлених цілей, ресурсів, які становлять, у свою чергу, окремі виробничі та управлінські підсистеми підприємства [9].

Бухгалтерський облік в сучасних ринкових відносинах забезпечує інформацією управлінців підприємства в процесі прийняття управлінських рішень та розробки стратегії. Вирішення поточних і перспективних (стратегічних) завдань стає можливим тільки при регулярному надходженні

повної та достовірної інформації про фінансовий стан та результати господарської діяльності підприємства.

Взаємозв'язок стратегічно орієнтованої системи управління з бухгалтерським обліком проявляється, в першу чергу, в тому, що саме на аналітичній стадії реалізації стратегії слід враховувати інтереси користувачів в різних розрізах аналітично-управлінської інформації. Відповідно, вагома частина інформаційних потреб користувачів управлінською інформацією задовольняється даними, які отримані саме в системі бухгалтерського обліку. Таким чином бухгалтерський облік виступає інформаційною основою стратегічно орієнтованої системи управління внутрішнього середовища підприємства, а саме – для досліджень, виробничого, ресурсного, інвестиційного потенціалу, обсягів виробництва, витрат, оцінки економічної ситуації на підприємстві. За допомогою бухгалтерського обліку забезпечується своєчасне та повне відображення всіх господарських операцій, надання широкому колу користувачів інформації про фінансові результати діяльності підприємства, формування відповідної бази даних, визначення змісту, здійснення оцінки й відбір даних для характеристики кількісного і якісного стану досліджуваних об'єктів.

Як зазначає В.З. Семанюк, сучасна облікова система своєчасно не надає інформацію для менеджменту, не враховує стратегічних питань, неспроможна надати потрібну інформацію для визначення вартості підприємства та його ефективності, а також для створення стратегічних планів та контролю їх досягнень [8].

У вітчизняній науковій літературі і в працях дослідників з країн пострадянського простору простежується дискусія щодо доцільності розмежування бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Значна частина українських науковців та практиків вважає, що на українських підприємствах необхідно застосовувати самостійну інформаційну систему бухгалтерського управлінського обліку. Оскільки вагома частина інформації, яка може бути використана для управління, не використовується у зв'язку з тим, що на багатьох підприємствах бухгалтерський облік організований таким чином, щоб обробляти інформацію і подавати її в основному зовнішнім користувачам, а самим апаратом управління вона використовується епізодично, що пояснюється недостатністю запитів власної системи управління на інформацію. Наприклад, як пише П.Н. Денчук, в умовах еволюційного розвитку проявляється певна обмеженість бухгалтерського фінансового обліку як інформаційної бази управління підприємством, внаслідок чого виникає потреба у необхідності доповнення бухгалтерського фінансового обліку управлінським, який забезпечує зв'язок процесів управління і обліку за такими об'єктами управління: виробничі ресурси, господарські процеси, організаційна діяльність, результати діяльності підприємства [5, с. 32]. Серед відомих російських вчених таку позицію підтримує проф. В.Ф. Палій.

На противагу поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський інші дослідники (Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Я.В. Соколов)

наголошують на необхідності збереження цілісної системи бухгалтерського обліку та сприяння підвищенню його управлінської орієнтації в цілому. Орієнтування бухгалтерського обліку на управління зумовлено, в першу чергу, вимогами системи управління щодо забезпечення інформацією потреб всіх її рівнів. Як зазначає Л.О. Сухарева, «інформація, представлена бухгалтерським обліком, повинна бути більш деталізована, розширена та релевантна, відповідати інтересам не тільки зовнішніх, але і внутрішніх користувачів» [10, с.79].

У свою чергу Н.О. Лоханова [6] вважає, що одночасно проблема, яким видом обліку формується та чи інша інформація, відійшла на другий план, оскільки формування достатньої для прийняття інформації не може здійснюватись без взаємодії різних видів обліку і різних управлінських функцій та їх розвитку у взаємозв'язку та взаємозалежності. Саме тому, на певному етапі розвитку наукової думки проблема розмежування фінансового і управлінського обліків вийшла за рамки обліку і постала як проблема побудови якісно нової інформаційної системи управління, яка б задовольнила потреби різних груп користувачів. Також варто зазначити, що у наукових роботах з досліджуваної проблематики наводиться поняття «стратегічно орієнтована система обліку». С. Голов визначає стратегічно орієнтовану систему обліку як «інформаційну систему, яка спрямована на створення вартості та досягнення стратегічних цілей підприємства» [4].

Це визначення не дає можливості чітко ідентифікувати специфічні змістовні особливості стратегічно орієнтованих систем обліку, не відображає організаційно-методологічних особливостей їх побудови, але разом з тим чітко вказує цільове спрямування та сферу використання такої інформаційної системи [8].

В.Семанюк, яка займається дослідженням питання обліку для стратегічного управління, акцентує увагу на тому, що стратегічно орієнтована система є однією з підсистем обліку, який має бути організований і функціонувати як єдиний обліково-управлінський механізм для забезпечення процесу стратегічного планування, проведення стратегічного аналізу і аудиту. При цьому така стратегічно орієнтована підсистема обліку «...являє собою глобальну модель інформаційної технології, що об'єднує в межах єдиної системи фінансовий та управлінський облік, використовує інформаційні потоки про зовнішні фактори макросередовища, які формують функціональні служби та підрозділи підприємства, схильна розглядати його лише як підсистему» [8].

Дійсно, бухгалтерський облік є єдиний і здійснювати його розмежування недоцільно, але варто розподілити функціональні обов'язки. Специфіка бухгалтерського управлінського обліку полягає у тому, що він орієнтований на інформаційні потреби управлінської ланки підприємства, на підтримку прийняття управлінських рішень та забезпечення процесу стратегічного планування та стратегічного аналізу і аудиту, а бухгалтерський фінансовий облік спрямований, передусім, на зовнішніх користувачів.

Із зазначеного вище зрозуміло, що впровадження бухгалтерського

управлінського обліку слугує основою для вирішення конкретних завдань, які стоять перед системою стратегічно орієнтованого управління: дослідження внутрішніх можливостей підприємства – діагностика, оцінка, оперативний збір інформації в рамках діючої на підприємстві інформаційної системи, аналіз стану діяльності підприємства; надання опрацьованої інформації з метою прийняття управлінських рішень як оперативних, так і стратегічних; планування діяльності підприємства.

Важливим при впровадженні та реалізації системи стратегічно орієнтованого управління є визначення конкретних вимог, які будуть висуватись до інформаційних підсистем. Облікова система повинна проектуватися і функціонувати під впливом зовнішніх факторів (культурних, правових, політичних, економічних, соціальних тощо), які мають національне забарвлення і вплив яких потрібно оцінювати, враховувати, прогнозувати, вживати заходів для мінімізації можливих негативних наслідків [2].

Як вже встановлено, бухгалтерський облік є основною інформаційною підсистемою стратегічно орієнтованої системи управління, хоча в сучасній інтерпретації він цілком не відповідає вимогам стратегічного управління в умовах ризику, невизначеності та дії зовнішніх факторів, але містить окремі елементи створення стратегічної інформації.

Як зазначають дослідники, стратегічна парадигма управління вимагає зміни традиційної системи обліку на стратегічно орієнтовану, щоб оцінити вплив на результати діяльності підприємства зовнішніх чинників і дій, ризиків та невизначеності, управління змінами, генерації чи створення знань. Стратегічно орієнтована підсистема обліку являє собою глобальну модель інформаційної технології, що об'єднує в межах єдиної системи фінансовий та управлінський облік, використовує інформаційні потоки про зовнішні фактори макросередовища, які формують функціональні служби та підрозділи підприємства. Кожен факт господарської діяльності відображається у підсистемах обліку відповідно до завдань кожної з них: специфічними методами та інструментами створення чи опрацювання інформації [8].

Розглядаючи бухгалтерський облік як інформаційну основу стратегічно орієнтованої системи управління, встановлено, що система бухгалтерського обліку – це найважливіша інформаційна підсистема системи управління, яка при впровадженні стратегічно орієнтованої системи управління підприємства повинна забезпечити: прозорість всієї системи управління підприємством; створення інформації для побудови та реалізації стратегій підприємства та для забезпечення стратегічного планування; розробку альтернативних стратегій, вивчення зовнішніх та внутрішніх умов функціонування підприємства, виявлення «вузьких» місць у його діяльності, визначення підконтрольних показників для стратегічного планування, вивчення та прогноз економічної ефективності основної, фінансової, інноваційної та інвестиційної діяльності.

Список використаних джерел

1. Ансофф И. Стратегическое управление / сокр. пер. с англ.; науч. ред. и авт. предисловие Л.И.Евенко. М.: Экономика, 1989. 519 с.
2. Болдуєв М. В. Концептуальні підходи формування стратегічної бухгалтерії. URL:<http://www.nbuiv.gov.ua/portal>.
3. Виханський О.С. Стратегическое управление: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп., М.:Гардарика, 1998. 296 с.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія . К. : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
5. Денчук П.Н. ,Рожелюк В.М. Напрями формування інформації в підсистемах контролінгу та управлінського обліку // Проблеми економіки України / Збірник наукових праць / відповідальний за випуск проф. М.С.Пушкар. Тернопіль, 2006. Випуск II . С. 31–33.
6. Лоханова Н.О. Інформаційне забезпечення системи управління економічною стійкістю підприємств // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету / Економічні науки. Кіровоград: КНТУ, 2005. Вип. 7, ч. II. 528 с.
7. Міщенко А. П. Стратегічне управління: навч. посіб.- Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 336 с.
8. Семанюк В.З. Облік для стратегічного управління: проблеми теоретичної концептуалізації // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : збірник наукових праць / відповідальний редактор О. Є. Кузьмін. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2012. С. 236–241.
9. Стратегічна структуризація підприємств: навч. посіб. / Г.М. Заболотний, В.В. Коровій, П.С. Мартинюк, А.М. Ступницький. Вінниця: Книга-Вега ВАТ Віноблдрукарня, 2003. 304 с.
10. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом . К.: Эльга, Ника – Центр, 2002. 203 с.
11. Хорват П. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvat & Partners; –пер. с нем. 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс. 2006. 269 с.

РОЗДІЛ 3

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ І ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

3.1. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: сучасний погляд

Уніфікація та зрозумілість даних фінансової звітності досягається передусім застосуванням єдиних принципів її підготовки. Вони є основою для формування методики обліку, від них залежатимуть облікова політика підприємства та застосовані облікові оцінки. Формування принципів бухгалтерського обліку відбувалося віками паралельно з розвитком бухгалтерської науки і практики. Тому, зараз, практично в усіх країнах світу принципи обліку є ідентичними, а отже облікова інформація є загальнозрозумілою, навіть якщо існують відмінності у методиці обчислення звітних показників. Зміна принципів обліку – це серйозний крок, який суттєво змінює вектор формування облікової інформації. Зміни у вітчизняному законодавстві стосовно даного питання актуалізують дослідження змісту чинних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності і наслідків їх зміни для економічного інформаційного простору країни.

Питання змісту принципів бухгалтерського обліку вивчали В.І. Ждан, Є.Б. Хаустова, І.В. Колос, О.С. Бондаренко [1, с.24-27], А.В. Дмитренко, О.В. Пустяк [2, с.53-56], Р.Л. Цебень, Ю.І. Николишин [3, с.24-27], К.Безверхий [5, с.76-92]. Порівняльний аналіз принципів обліку за вітчизняними та іжнародними стандартами здійснювали у своїх працях Н.М. Малюга [5, с.112-127], Н.М. Цветкова [6, с.14-20], Т.В. Сьомкіна, О.В. Крещенко [7], Н.Є. Білинська [8, с.186-188], О.В. Харламова [9, с.218-222].

В Україні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності регламентовані Законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [10], який починаючи з 1 січня 2018 року встановлює такий їх перелік:

- *повне висвітлення* — фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатні вплинути на рішення, які приймаються на її основі;

- *автономність* — кожне підприємство розглядається як юридична особа, відділена від його власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відобразитися у фінансовій звітності підприємства; ,

- *послідовність* — постійне (з року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- *безперервність* — оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

- *нарахування та відповідність доходів та витрат* — для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- *превалювання сутності над формою* - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми;

- *єдиний грошовий вимірник* — вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

- інші принципи, визначені міжнародними стандартами або національними ПБО, або національними ПБО в державному секторі.

Виключено принципи:

- *обачливості* — застосування у бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- *історичної (фактичної) собівартості*, за якого пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання;

- *періодичності* — можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Щоб зробити об'єктивні висновки стосовно того, наскільки обґрунтованим було виключення трьох вищенаведених принципів, необхідно розглянути зміст та історичну генезу становлення такої важливої категорії як принцип бухгалтерського обліку.

Безперечно, одним із перших принципів обліку стало застосування єдиного грошового вимірника. На сучасному етапі це є характерна риса фінансових звітів та обліку загалом. Однак, важливість даної ознаки полягає у тому, що без застосування єдиного грошового вимірника виникнення подвійної бухгалтерії було би неможливе.

Вперше грошова оцінка до інвентарю та контокорентних рахунків стала застосовуватися в Древній Греції. Поява грошей суттєво вплинула на розвиток обліку. Гроші виступили спочатку як самостійний об'єкт обліку, далі – як засіб в розрахунках, і насамкінець, - в функції міри вартості вони стали вимірювати весь інвентар [11, с. 37].

Оскільки бухгалтерський облік після виникнення подвійного запису є єдиною закінченою та замкнутою системою – використовується єдиний грошовий вимірник. З цього моменту всі економічні явища поділяються на дві сфери – реальну (матеріальну) і фінансову (грошову). Зведення чисельності предметів і не меншої чисельності валют до єдиного вимірника призвело б до значно більших умовностей в економічній інформації ніж було раніше. Ця умовність створила можливість: а) конструювання системи рахунків; б) співвимірювання і оцінки всієї сукупності цінностей, прав та

зобов'язань, що формують предмет бухгалтерського обліку. В облік було внесено окремі умовні припущення з тим, щоб його система розкривала характер господарського процесу [12, с.39].

Таким чином, застосування єдиного грошового вимірника дозволяє в балансі врівноважити різноманітні за своїм характером та змістом ресурси підприємства та джерела їх фінансування. У вітчизняній літературі ХХ ст. практично не існує визначення балансу та фінансової звітності без вказівки на те, що узагальнення статей відбувається саме в грошовому вираженні. Сучасні зарубіжні автори також вказують на важливість застосування єдиного грошового вимірника в обліку.

Наступна ознака – періодичність складання, передбачає, що фінансова звітність складається через певні періоди часу.

Принцип складання звітності через певні рівні періоди часу також не є винаходом сучасності. Вже в Древній Греції звітність подавалась періодично, звіти контролювалися, причому на початку вимагалось, щоб державні чиновники складали за первинними документами паралельний звіт та співставляли його з поданим. Відомо, що Зенон в 256 р. до н. е. реформував систему обліку, яка склалася у приватних маєтках. При складанні звітності вимагалось відкриття сум. Всі помилки, виявлені при наступному контролі, відмічалися на полях папірусу. Звітність передбачала відомості про стан запасів та доходів і витрат господарства. За періодичністю звітні форми поділялися на місячні, річні та трьохрічні.

Втім чітка періодичність складання звітів все ж таки була скоріше винятком ніж правилом. Відомо, що наприкінці XIV ст. в банку Медичі баланс складався не регулярно, хоча в банку й існувало правило, що всі його відділення на одне і те ж число мають складати звіти. Для того часу більш типовими були нерегулярні строки складання звітності. Так у Флорентійській компанії Альберті (1302-1329 рр.) фінансові звіти складались нерегулярно, оскільки їх метою був розрахунок прибутку або збитку якої-небудь довготривалої господарської операції. Проміжок часу між двома фінансовими звітами в даній компанії складав від одного до п'яти років. Венеціанська практика також не знала регулярних термінів складання балансу, який мав за єдину мету перевірку облікових записів. В окремих компаніях перед складанням фінансового звіту вимагалось проведення інвентаризації, що підтверджують фрагменти секретної книги компанії Альберті. Це ж можна сказати і про компанію Дантіні, де щорічно складали інвентарі, які передавали в головну контору [13, с.870].

Венедикт Котрулі у своїй праці “Про торгівлю та досконалого купця” рекомендував складати баланс щорічно на підставі записів за рахунками Головної книги. [14, с. 18]

Частота, з якою складається фінансова звітність підприємств в Україні на сьогоднішній день встановлена законодавчо. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства

фінансова звітність може складатися за інші періоди. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Принцип періодичності наразі відмінений. Але, виходячи з інших положень закону, він все одно діятиме через вимогу подавати звіти щорічно та щоквартально, тобто періодично.

Згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) та американської системи обліку річна звітність складається за підсумками фінансового року, який може і не співпадати з календарним. Складання проміжної звітності МСБО передбачається у випадку, якщо це вимагається законами конкретної країни, де діють МСБО.

Думки щодо періодичності складання фінансової звітності розділяються. Окремі спеціалісти (особливо бухгалтери-практики) вважають, що звіт необхідно складати не частіше одного разу на рік. Такий підхід продиктовано недооцінкою значення балансової інформації для управління, певним формалістським підходом. Однак, форми проміжної звітності (Баланс і Звіт про фінансові результати) доцільно складати значно частіше. Це зумовлено потребою управління в оперативній та достовірній інформації. Зокрема баланс підприємства варто складати щомісячно для проведення оперативного аналізу фінансового стану з метою реагування на небажані відхилення. (Тим більше, що при сучасних засобах автоматизації обліку часте складання балансу не складає особливих труднощів.) Також баланс доцільно складати в будь-який інший момент часу при прийнятті управлінських рішень стосовно конкретних аспектів фінансової та інвестиційної діяльності підприємства (залучення кредитів, здійснення фінансових та капітальних інвестицій та ін).

Аналогічну думку можна знайти в виступі Перро на Конгресі рахівників в Парижі в 1889 р.: “Що таке баланс? Чи не регулятор всього механізму? А чи може бути дія регулятора хоч на одну хвилину припинена?.. Уявіть собі, що бухгалтер вивів місячний баланс. Припустимо, що баланс вірний, але... чи показує баланс стан справ кожного дня? Зрозуміло, що ні. Така невизначеність буде тривати до виводу наступного балансу. Вважаю зайвим доводити недостатність періодичних балансів. Але будемо міркувати логічно: чи є баланси істотною частиною рахівництва або ні? Якщо так, то, очевидно, вони мають бути щоденними... Щоденно складені, вони вимагають зовсім небагато праці і, при всьому тому, дають рахівнику впевненість, що його записи завжди вірні. Однак, крім того, підприємець знаходить в таких балансах ще іншу, не менш важливу перевагу, а саме можливість у будь-який час оглянути в одній синоптичній таблиці як частковий, так і загальний хід операцій, та свій” [15, с. 155].

Наступна ознака – публічний характер – притаманна фінансовій звітності, оскільки її основне призначення – забезпечувати зовнішніх користувачів інформацією про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів.

Навіть в древньому світі звітність вже була публічною. Так, за свідченням Геродота, на піраміді Хеопса було вирізано, скільки часнику, редиски, цибулі та

інших продуктів було видано людям, зайнятим на будівництві піраміди [16, с.31]. В Афінах звітність також носила публічний характер. Звіти храмів, державних закладів записувались на мармурові або бронзові дошки та виставлялись в народних зборах, в огорожах храмів, вздовж доріг.

Законом України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” в Україні окреслено коло користувачі фінансової звітності, якими є органи, до сфери управління котрих належить підприємство, трудові колективи, власники (засновники) відповідно до установчих документів, органи виконавчої влади та інші користувачі відповідно до законодавства. Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не відноситься до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом. На фінансову звітність не розповсюджується заборона стосовно поширення статистичної інформації. Підприємства зобов'язані подати копію фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації». Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі) та іншими шляхами у випадках, визначених законодавством. Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі). Інші фінансові установи, що відносяться до мікропідприємств та малих підприємств зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі). Підприємства зобов'язані забезпечувати доступність фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності для ознайомлення юридичних та фізичних осіб за місцезнаходженням цих підприємств.

Наступною ознакою та однією із важливіших вимог до фінансової звітності є її достовірність та вірогідність. Вимога щодо правильності складання звітів ставилася практично з моменту їх виникнення.

В часи розквіту середньовіччя виписувались спеціальні трактати. Автор одного з них домініканський монах Вальтер Хенлі вимагав: 1) ретельної перевірки звіту; 2) щорічної інвентаризації для звірки облікових та натуральних залишків; 3) суворої інвентаризації дебіторської заборгованості; 4) свідчих підтверджень про правильність вказаних в звіті цін, “оскільки трапляється, що представляючи звіт збільшують вартість придбання та зменшують виручку від продажу”. Інший трактат того ж часу вимагає: перш

за все підзвітна особа має присягнути в тому, що представляє правильний і законний звіт в отриманих доходах за рахунок пана і що в свій свиток він включив тільки законні витрати з повним дотриманням інтересів пана. Так само і писар має присягнути в чесному складанні звіту [13, с.789].

Цікавим моментом середньовічної практики складання звітності було те, що різниця між дебетовими та кредитовими оборотами, яка виникала внаслідок арифметичних помилок в підрахунках, не вивірялася, а списувалася на прибутки або збитки. Так, в балансі Барселонського відділення банку Дантіні на 31 січня 1399 р. така помилка склала 17 фунтів 18 шилінгів 6 пенсів, або 0,1% до підсумку балансу, і вона віднесена на збитки компанії. Помилка, допущена при складанні балансу банком Медичі на 30 липня 1433 р., склала 52 флоріни 3 сольдо 1 динар, або 0,03% до підсумку балансу, також віднесена на збитки. Як правило, йшлося про помилки, що залишилися після пунктировки різниці по рахунках. Так, в банку святого Георгія для перевірки правильності записів у книгах працював спеціальний службовець, в обов'язки якого входила пунктировка розноски. За перевірку кожної книги він отримував 10 сольдо і для матеріальної зацікавленості 10% від суми кожної знайденої помилки [17, с.62].

В окремих німецьких фірмах ще з XVI ст. починають вимагати проведення інвентаризації перед складанням річної балансу. Саме так складались баланси Гаука, Лангнауера, Лінка, Фуггера. У П. Гессена знаходимо вказівку на те, що в журналі може робити записи тільки бухгалтер. Це було викликано тим, що купець, який наймав бухгалтера, повинен був його зареєструвати в бюро торгових консулів, де вказувалися ім'я, прізвище та зразок почерку бухгалтера. На думку контролерів, що вчилися у П. Гессена, ця міра робила облікові записи більш достовірними [18, с.7]

Відомий дослідник І.Ф. Шер був першим, хто класифікував та проаналізував основні методи викривлення звітності. Він розділив методологічні і "матеріальні" прийоми, тобто пряму фальсифікацію, до якої відносив: 1) об'єднання різнорідних майнових цінностей під одною назвою; 2) неправильне нарахування амортизаційних відрахувань; 3) включення фіктивних дебіторів та кредиторів; 4) маніпуляції з переоцінкою матеріальних цінностей; 5) створення фіктивних фондів і резервів [19, с. 455-505].

Принцип облікової достовірності виник тільки в XX ст. До цього протягом багатьох століть господарство розвивалося без цього принципу. В практиці обліку зустрічаються такі випадки, коли серед рахунків, що дійшли до наших днів, нема жодного, який би не мав вражаючих помилок. Це викликано як свідомою фальсифікацією, наприклад масовим приховуванням позичкового відсотку, так і низьким культурним рівнем купців. Наприклад, у Венеції тільки трохи більше половини купців у 960 рр. вміли підписуватися. Не на високому рівні було і вміння рахувати; задовольнялись приблизним рахунком.

Засновником сучасних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (які викладені зокрема і в українських Національних стандартах бухгалтерського обліку) слід вважати одного із видатних італійських вчених

XX ст. Пьетро д'Альвізе (1934р.). Своє вчення, назване ним логісмологією, він виразив у восьми загальних принципах (таблиця 3.1) [20, с.233].

Міжнародні стандарти обліку ґрунтуються на двох основних припущеннях: 1) нарахування (accrual basis) - вплив операцій та інших подій визнається, коли вони відбуваються (а не коли отримані або сплачені грошові кошти чи їх еквіваленти), і вони відображаються в облікових реєстрах та у фінансових звітах того періоду, до якого вони відносяться; 2) безперервність (going concern) - підприємство, як правило, розглядається як безперервно діюче, тобто таке, що буде продовжувати свою діяльність в осяжному майбутньому (підприємство не має ані наміру, ані потреби ліквідуватися або суттєво скоротити масштаби своєї діяльності). Відповідність інформації якісним характеристикам, робить інформацію корисною для користувачів. Визначають чотири якісні характеристики інформації. Дві з них (доречність і достовірність) відносяться до змісту фінансової звітності, дві інші (зі ставність і зрозумілість) - до подання фінансової звітності [21].

Таблиця 3.1

Принципи бухгалтерського обліку за Пьетро д'Альвізе

№ п/п	Принцип	Зміст принципу
1	Достовірність	Реєстрація фактів господарської діяльності повинна бути адекватною самим фактам; “відсутність достовірності породжує хаос”. Контроль достовірності забезпечується інвентаризацією, яка не може розглядатися без власника (фізичної або юридичної особи).
2	Своєчасність	“Бухгалтер відроджує життя із мертвого минулого”, але це треба для того, щоб полегшити адміністрації прийняття ефективних управлінських рішень.
3	Відносна повнота	Обсяг облікованої інформації залежить від мети, що стоїть перед бухгалтером. Він повинен провести адміністрацію між Сциллою надлишкових даних та Харибдою інформаційних вакуумів.
4	Документованість	Кожний факт господарського життя повинен бути оформлений документом, без документів нема господарського процесу, нема бухгалтерії. Недотримання цього принципу ламає інформаційну структуру підприємства.
5	Хронологічність	“Донька сучасності”; факти господарського життя повинні реєструватися у чіткій часовій послідовності, і між моментами виникнення факту та його реєстрацією повинен проходити мінімальний часовий відрізок (лаг).
6	Зв'язаність та координованість	Пояснює господарську структуру підприємства, вимагаючи узгодженості (колації) даних синтетичного та аналітичного обліку.
7	Специфічність	Необхідно розрізняти організаційну та виконавчу специфічність. Перша знаходить вираження в системі рахунків, друга – в управлінській структурі підприємства; причому адміністрація через першу структуру керує другою.
8	Однорідність	Кожний рахунок виділяється по чітко визначеній якісно однорідній ознаці: змішані рахунки забороняються.

Незважаючи на ідентичність принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності за вітчизняними та міжнародними стандартами, ряд дослідників (Малюга Н.М [5], Білинська Н.Є. [8]) визначають принципову відмінність, яка пов'язана з різницею в менталітеті.

Білинська Н.Є. відмічає, що для англо-американської бухгалтерії характерним є надання переваги професійному судженню бухгалтера над вказівками облікових регуляторів, що є неприйнятним для вітчизняної практики. Ми звикли до виконання чітко заданих дій щодо ведення обліку відповідно до нормативних документів. Через це навіть такий інструмент як облікова політика, який може приносити підприємству явні економічні вигоди, до сих пір сприймається як непотрібний але необхідний обов'язок [8, с. 187].

Однією із характерних ознак сучасних фінансових звітів є їх державна регламентація, яка ґрунтується на єдності та уніфікації звітних форм для всіх підприємств.

У 1835 р. бельгієць П. Увра першим поставив питання про необхідність єдиних форм звітності, передусім балансів та уніфікованих планів рахунків. Дослідники вказують, що, очевидно, першою країною, яка обрала шлях державної регламентації обліку, була Іспанія. Приблизно в 1263 р. в Кастилії під час правління Альфонса Мудрого було видано спеціальний закон про обов'язкове щорічне складання звітності державними підприємствами. В 1549 р. вийшла його нова редакція [17, с.35].

У Франції в ХХ ст. також традиційно склалася чітка регламентація обліку. На практиці не проводилася різниця між комерційними і податковими балансами. Юридична трактовка обліку диктує єдиний баланс, заснований на чисто податковій точці зору.

Англійське ж законодавство ХХ ст. передбачає мінімальну регламентацію обліку. В англійському балансі, як правило, пасив стоїть зліва, а актив – справа.

В окремих країнах вимагають, щоб бухгалтерські звіти були підготовлені відповідно до податкового законодавства. Німеччина, яка є лідером такого підходу, застосовує для цієї мети термін “Massgeblich Reitsprinzip” (принцип обов'язковості) [22, с.30]. В практиці роботи підприємств ФРН раніше розрізнялися два види балансів: податковий і комерційний. Розробка теорії балансу була спрямована на ліквідацію цього дуалізму. Не випадково П.Герстнер писав, що тільки з появою праць Е.Шмаленбаха та Ф.Шмідта податковий баланс загубив своє первісне значення. Твори ці, – зазначав П.Герстнер, здійснили сильний вплив на теорію комерційного балансу та витравили з неї юридичні приміси. Комерційний баланс визначався як здійснене в рахунковій формі, за правилами бухгалтерії, співставлення на відомий момент витрачених на підприємстві власних та чужих засобів (капіталів) як частин фінансування і господарського застосування їх в той самий момент, як діяльних складових частин майна (господарських запасів) [23, с. 16]. Цілями комерційного балансу є захист кредиторів, інформація для акціонерів, подання відомостей адміністрації для формування господарської політики. Податкове

законодавство протирічить комерційному: не допускає створення скритих резервів та передбачає рівномірний розподіл результатів господарської діяльності за звітними періодами. Тільки закон 1965 р., який передбачав подрібний опис балансу, поділ його статей, оцінку та обов'язкову експертизу, вніс певний вклад в процес ліквідації різниці між обома балансами.

Довгі роки концепції “податкового” балансу дотримувались італійці, особливо по відношенню до оподаткованого прибутку: в італійських бухгалтерів бухгалтерський прибуток дорівнював оподаткованому прибутку, і відбувалося змішання двох понять [24, с.293].

Основна зміна чинних принципів бухгалтерського обліку і звітності торкнулася питання оцінки: відмінено принцип оцінки за собівартістю.

Оцінка – один із елементів методу бухгалтерського обліку. Вона представляє собою присвоєння числового значення показнику або властивості об'єктів, тобто оцінка – це спосіб вираження господарських засобів та процесів в узагальнюючому грошовому вимірнику [25, с.66-67].

Різноманітні варіанти оцінки знала практика часів зародження подвійної бухгалтерії. Так, Лука Пачолі в поточному обліку передбачав оцінку за собівартістю. А ді Петро започаткував так звану кон'юнктурну оцінку за продажними цінами. Він писав: “Залишки будеш рахувати по тій ціні, по якій сподіваєшся їх продати”. Це призводило до викривлення фінансових результатів [26, с.49].

Генезу становлення поглядів на оцінку в бухгалтерському обліку детально розглядає Н.М. Малюга [27]. Згідно її досліджень, в кінці XIX століття, коли щодо питання оцінки в Італії розгорілися нові дискусії, Фабіо Беста проголосив оцінку вирішальним чинником обліку, його метою і підкорив бухгалтерський облік економічній інтерпретації. Він вимагав проведення оцінки за поточними цінами [27, с. 23].

Важливий принцип французької школи передбачає оцінку активів за собівартістю (принцип перманентності Е.Леоте та А. Гільбо). На думку іншого представника французької школи – Ж. Б. Дюмарше, тільки та оцінка (вартість) може бути загальною, яка притаманна всім об'єктам, субстанціям. Поза оцінкою (вартістю) немає й обліку. Він вимагав встановлення оцінки запасів за найбільш ймовірною оцінкою реалізації. Це досягалося за допомогою низки регулюючих (контрактних і додаткових) рахунків. Цей принцип Дюмарше отримав досить широке розповсюдження в торгівлі.

Цікаві погляди на оцінку Жана Бурнісьєна, який вважав, що оцінка може базуватися тільки на ціні речей, яка не виражає їх цінність, а тільки відображає відношення між цінностями на певний момент. Для практики він рекомендував прийняти оцінку за собівартістю. З точки зору чистої теорії вартісні оцінки бухгалтерії могли б представляти інтерес тільки у тому випадку, коли б факти господарського життя відновлювалися безкінечно і завжди за тих самих умов. Оскільки це не можливо, то бухгалтерія – це міф [27, с. 23-24].

Для німецьких авторів протягом довгого періоду була єдино переконливою кон'юнктурна оцінка у трактуванні Пасшьє Гессенса (1594).

Такий підхід підкріплений авторитетом Г.Лейбніца, якому належать правила експертної оцінки, орієнтовані на продажну ринкову вартість.

В. Ле Кутре, підкреслюючи значення проблеми оцінки, писав: “Не перебільшуючи нічого, можна сміливо сказати, що література про баланс перші 40-50 років описувала виключно питання оцінки, всі інші питання залишалися збоку” [28, с. 50]. Свої погляди він назвав тотальним балансом і вважав, що не може бути єдиної оцінки всіх об’єктів, а залежно від ролі об’єкта в господарстві, його цінності для підприємства оцінка може змінюватися (наприклад, для основних засобів пропонується ціна придбання, для товарів – поточні ринкові ціни, для готової продукції – собівартість; а за потреби можливі експертні оцінки).

В кінці XIX ст. Г. Сімон бажав вивести суб’єктивну оцінку з балансу (тих же поглядів дотримувалися Р.Райш і І.Крайбіг), він вважав, що тільки та особа, від імені якої складається баланс, і має право оцінювати своє майно та свої зобов’язання.

В руслі німецьких ідей знаходиться вчення так званої амстердамської школи. Її глава – Теодор Лімперг (1879-1961) – запропонував в 20-30 рр. XX ст. теорію, згідно з якою облік повинен вестися не за собівартістю і не за поточними цінами. Звітність повинна відображати цінності, що обліковуються за відновленою вартістю. Тільки це, на думку Т.Лімперга, дозволить підприємствам підтримувати життєдіяльність [27, с.25-27].

Представники німецької школи основним вважали питання про реальність балансу. “Проблема оцінки, - писав І.Ф. Шер, - розглядається в літературі, як одна з найважливіших і найскладніших проблем всієї балансової справи. Тому в питанні про оцінку полягає вся сутність правдивості, що вимагається від балансу, як по відношенню до майнового стану згідно з майновим балансом, так і по відношенню до відомостей про дійсно отриманий дохід згідно з результативним балансом” [29, с.471].

В Англії до появи акціонерних товариств (середина XIX ст.), як показали дослідження істориків обліку (А.К. Літлттона, де Р.Рувера, В.С. Ямейя), переважав принцип інвентарної оцінки (переоцінки цінностей). Найбільш повне теоретичне його обґрунтування дав в 1883 р. Ернст Купер, який розумів прибуток як приріст активу, після того, як його вартість одержить справедливу і незаперечно законну оцінку. З поширенням акціонерних товариств власники надавали перевагу найбільшій сумі прибутку і, відповідно максимальній величині дивідендів. Однак такий підхід підривав фінансову стабільність підприємства і зачіпав інтереси кредиторів.

У дореволюційній Росії переважали різні концепції оцінки. Є.А. Мудров, Ф.В. Езерський, А.П. Рудановський послідовно проводили політику оцінки за собівартістю. Втім, більш типовою для того часу була точка зору А.І. Гуляєва: оцінка повинна бути не дорожче тієї вартості речей, за яку вони могли би бути продані у будь-який момент часу.

Гомберг Л. пов’язував оцінку з цілями обліку і дав одну з перших класифікацій видів оцінок: 1) первісна, 2) ринкова, 3) відновлена, 4) номінальна, 5) експертна (страхова. заставна), 6) грометодіе – для пам’яті

(суто номінальна оцінка, яка не має ні економічного, ні юридичного сенсу, наприклад, всі музейні експонати оцінюються в 1 крб.), 7) залишкова, 8) правова – для активних статей: за капіталізованим доходом і за біржовою ціною облігацій. Він вважав, що єдино правильною може бути оцінка матеріальних цінностей за собівартістю [30, с.48-49].

У роки революції і громадянської війни найгостріша інфляція призвела до знецінення валюти. В цей час проблема оцінки зайняла центральне місце в бухгалтерському обліку. Були висунуті дві конкурентні концепції: С.Ф. Глебов наполягав на оцінці за цінами 1913 р., пропонуючи систематичну переоцінку речей, що обліковуються. Цей принцип оцінки отримав майже повне визнання. Проти Глебова виступав А.П. Рудановський, відстоюючи оцінку за собівартістю. Саме його погляди в подальшому одержали більш широке поширення в радянському бухгалтерському обліку [27, с.29-31].

Таким чином, в бухгалтерській науці історично склалися та отримали найбільше розповсюдження два основні підходи до оцінки статей активу балансу: “історичний” підхід, тобто оцінка за собівартістю та “футуристичний”, що передбачає оцінку за поточними цінами [31, с.82]. “Футуристичний” підхід може втілюватися у двох проявах: в оцінці об’єктів за поточними ринковими цінами та за відновлювальною вартістю (коли визначається величина витрат, які необхідно здійснити для придбання або спорудження такого об’єкту в даний час).

Окремі сучасні російські науковці вважають, що переважання принципу оцінки за собівартістю стало головною причиною неплатежів та затяжної економічної кризи, що продовжується до теперішнього часу. Історичний досвід деяких інших країн це підтверджує. Разом з тим багато хто з відомих американських бухгалтерів вважали, що оцінка за собівартістю призвела до великої депресії 1929 р. [31, с. 17]. У всесвітній енциклопедії, виданій в Будапешті в 1928 р., вказується на те, що багато країн після першої світової війни, з метою уникнення негативного впливу оцінки за собівартістю, вимагали від підприємств складання “золотого балансу”, де всі цінності оцінювалися в золотому еквіваленті [32, с.26].

Однак, неможливо повністю відкинути в обліку оцінку за собівартістю, і тому більшість вчених погоджується з принципом консерватизму, який передбачає використання тої оцінки активів, яка буде найменшою.

На користь консерватизму (обачності) висувають три аргументи:

Сутність першого полягає в тому, що песимізм бухгалтерів нейтралізує над оптимізмом менеджерів та власників. Підприємці оптимістичні по відношенню до своїх підприємств. Під тиском кредиторів та інших користувачів фінансової звітності бухгалтери з ХІХ ст. постійно перешкоджали відображенню цього оптимізму у своїх звітах.

Другий аргумент зводиться до того, що переоцінка прибутків та оцінок майна більш небезпечна для справи його власників, ніж недооцінка. Інакше кажучи, наслідки, пов’язані зі збитком та банкрутством, значно серйозніші, ніж наслідки недоотримання прибутку, а відповідно, не можна оцінювати

прибутки та збитки за одними і тими же правилами, якщо наслідки їх настільки різні.

Третій аргумент на користь консерватизму ґрунтується на тому, що бухгалтеру доступний більш значний обсяг інформації, ніж інвесторам та кредиторам; крім того бухгалтер при проведенні аудиту стикається з двома типами ризику. З одного боку, дані, включені до звіту, можуть виявитися в майбутньому неправильними, з іншої – до звіту не було включено інформацію, яка може виявитися вірною. Консерватизм тут означає, що санкції за помилки в бухгалтерській звітності мають бути більш серйозними, ніж за неповне розкриття даних [31, с. 78].

Два відмінні принципи (обачливості та історичної (фактичної) собівартості) пов'язані між собою. Обачливість передбачає застосування у бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і завищенню оцінки активів. Найчастіше оцінка за собівартістю нижча за поточну ринкову оцінку. З результатів дослідження виходить, що думки стосовно підходів до оцінки кардинально різняться, і обидва підходи мають свої недоліки та переваги. Але аналіз конкретних історичних економічних ситуацій (американської великої депресії у 1929 році, вітчизняної кризи неплатежів на початку 90-х років минулого століття) свідчить про те, що в період економічної кризи, яка як правило супроводжується інфляційними процесами, більш доцільною є оцінка за ринковою вартістю. Зважаючи на те, що наша країна наразі стикається з подібними викликами, зміна вектору вітчизняного облікового законодавства у сторону застосування актуальної ринкової оцінки при складанні фінансових звітів може вважатися своєчасною та обґрунтованою.

Список використаних джерел

1. Ждан В.І., Хаустова Є.Б., Колос І.В., Бондаренко О.С. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 384 с.
2. Дмитренко А.В., Пустяк О.В. Принципи бухгалтерського обліку як складова методології бухгалтерського обліку спільної діяльності суб'єктів господарювання // Молодий вчений. – травень, 2016. № 5 (32). С. 53–56.
3. Цебень Р.Л., Николишин І.Ю. Принципи бухгалтерського обліку як основа складання та подання фінансової звітності // Вісник Львівської комерційної академії. Сер.: Економічна: зб. наук. пр. Львів, 2011. Вип. 38. С. 212–215.
4. Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства // Галицький економічний вісник. 2012. №6(39). С. 76–92
5. Малюга Н.М. Принципи бухгалтерського обліку: суперечності регламентації // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Вип. 1(4). Житомир, 2006. С. 112–127.

6. Цветкова Н.М. Принцип бухгалтерського обліку та звітності: досвід застосування і розвиток // Науково-практичний журнал "Бухгалтерський облік і аудит". № 6, 2010. С. 14–20.
7. Сьомкіна Т.В. Принципи бухгалтерського обліку в США / Т.В. Сьомкіна, О.В. Крещенко [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: http://www.rusnauka.com/26_SSN_2010/Economics/71607.doc.htm
8. Білинська Н.Є. Принципи бухгалтерського обліку за міжнародними та національними стандартами // Збірник матеріалів VIII науково-технічної конференції науково-педагогічних працівників «Проблеми та перспективи розвитку економіки і підприємництва та комп'ютерних технологій в Україні». — Львів: Видавничий відділ Навчально-наукового Інституту підприємництва та перспективних технологій Національного університету «Львівська політехніка», 2012. С. 186–188.
9. Харламова О.В. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації // Бізнес Інформ. 2015. №7. С. 218–222.
10. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р № 996-XIV із змінами та доповненнями.
11. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку; 2-ге вид. доп. і перероб. Частина 1. Житомир: ПП “Рута”, 2001. 512 с.
12. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учёта. Москва: Финансы и статистика, 1985. 367 с.
13. Помазков Н.С. Учет в докапиталистических системах хозяйства: дис. на соискание степени д-ра экон. наук. Л., 1940. 1168 с.
14. Тюлюканова О.В. Венедикт Котрулі – автор першої книги з бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. 2001. № 15. С.15–18.
15. Конгрессы счетоводов, IV // Счетоводство. 1891. № 8. С.114–219.
16. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учёта. М.: Финансы и статистика, 1991. 397 с.
17. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учёта: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2003. 272 с.
18. Бауэр О.О. Мемориал и хронологический журнал. // Счетоводство и хозяйство. 1912. № 1. С.7–10.
19. Дементей Т.Н. Как читать баланс. Минск: Беларусь, 1974. 62 с.
20. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учёта. Москва: Финансы и статистика, 1985. 367 с.
21. Концептуальна основа підготовки і подання фінансової звітності. Переклад Т. Шарашидзе, 2009. 60 с.
22. Бреславцева Н.А., Ткач В.И., Кузьменко В.А. Балансоведение. М.: Издательство ПРИОР, 2001. 160 с.
23. Герстнер П. Анализ баланса / Пер. с нем. Н.А. Ревякина; под. ред. Н.Г. Филимонова. М.: Экономическая жизнь, 1926. 134 с.
24. Ришар Ж. Аудит и АХД предприятия; Пер. с франц. под ред. Л.П. Белых. М.: ЮНИТИ, 1997. 375 с.

25. Малюга Н.М. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. 1998. № 7. С. 65–70.
26. Вальденберг Э. Лука Пачиоло. // Счетоводство. 1895. № 4. С.46–50.
27. Малюга Н.М. Оцінка в бухгалтерському обліку: розвиток уявлень // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. 1998. № 7. С.23–32.
28. Ле Кутре В. Основы балансоведения. М.: Макиз, 1925. 111 с.
29. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс. Пер. с нем. С.И. Цедербаума. М.: Экономическая жизнь, 1925. 575 с.
30. Гомберг Л.И. Результаты хозяйственной деятельности предприятия // Счетоводство. 1898. № 4. С. 47–52.
31. Бреславцева Н.А., Ткач В.И., Кузьменко В.А. Балансоведение. М.: Издательство ПРИОР, 2001. 160 с.
32. Tolnai új Világlexikona. Tizenkettedik kötet. Budapest, Tolnai nyomdai műintézet és kiadóvállalat részv.-társ., 1928. 320 old.

3.2. Доступність фінансової звітності: нові тенденції

Економічні перетворення під впливом ринкового механізму вимагають нових орієнтирів у формуванні рівня прозорості фінансової інформації адекватному зовнішньому середовищу. В цих умовах, архіважливо забезпечити не тільки наявний рівень ділових зв'язків, але й вийти на динамічне розширене відтворення, як окремих підприємств, так і всієї економічної системи. Розширення кола користувачів облікової інформації, переосмислення ролі фінансової звітності вимагають проведення досліджень фінансової звітності в сучасних аспектах, враховуючи забезпечення доступності фінансової інформації для широкого кола користувачів.

Доступність та гласність є основними поняттями розвитку демократичної держави та громадського суспільства. Рівень доступності, опосередковано, можна вважати індикатором розвитку як економічної системи, так і суспільства в цілому. Гласність та доступність виходять суто із меж суспільних наук та поступово інтегруються у всі сфери економічного буття.

Практичне завдання в Україні – це, безумовно, стійке та динамічне розширене відтворення, яке опирається на базу інновацій та інвестицій. Ці процеси вимагають більш високого рівня активності з боку всіх учасників ринку, що, можливо досягти, забезпечивши якісно новий рівень доступності фінансової інформації здатної прискорити рух капіталу як всередині країни, так і на міжнародному ринку.

В посткризовий період, коли економіка потребує швидких темпів відновлення, рушієм цього процесу може стати саме вільний доступ до фінансової інформації, який за допомогою ринкових механізмів зможе відкинути мало рентабельні підприємства та надати поштовх до інтенсивного розвитку прибуткових та економічно ефективних підприємств.

Питання забезпеченості користувачів інформацією неодноразово досліджувались у працях науковців. Слід відзначити вагомий вклад у дану проблематику таких вчених як: О.Бородкін, Ф.Бутинець, А.Герасимович, С.Голов, О.Коробко, В.Костюченко, В.Сопко, П.Хомин, І.Чалий, Л.Чижевська, В.Шевчук та інші.

Діяльність підприємств так чи інакше пов'язана із досягненням певного результату, який зазвичай відображається у фінансовій звітності, яка є джерелом інформації про фінансове становище для широкого кола користувачів.

У відомому змісті бухгалтерська звітність представляє собою візитну картку бізнесу, яка представляє, крім іншого, обширний об'єм інформації і тому відіграє вельми важливу роль в підтримці життєздатності фірми з позиції стійкості як стратегії фінансування, так і існуючих рутинних бізнес-відносин [8, с.12].

Одним із важливих завдань бухгалтерського обліку являється представлення кількісної інформації фінансового характеру про економічні явища і факти, які можуть бути корисними для прийняття обґрунтованих управлінських рішень при виборі альтернативних варіантів дій [13, с. 91].

В процесі надання користувачам фінансової інформації розрізняють поняття подання та оприлюднення фінансової звітності. За своїм змістовним

навантаженням різниця у цих поняттях відображається за кількістю суб'єктів доступу до фінансової звітності та публікації фінансових звітів у ЗМІ.

Фінансова звітність хоч і не представляє повної картини істинного становища справ, вона являється найкращою із всіх спроб бухгалтера досягти цього [12, с. 22]. Фінансова звітність являється єдиним джерелом інформації для зовнішніх користувачів.

Подання фінансової звітності є обов'язковим згідно із Законом [1] та передбачає собою процес представлення фінансової звітності основним її користувачам. Оприлюднення фінансової звітності здійснюється суб'єктами господарювання, які мають важливе значення для суспільства або стосується інтересів багатьох користувачів.

Процеси подання та оприлюднення фінансової звітності потрібно розглядати спираючись на рівень доступності.

Бабаєв Ю.А. [4, с.451] серед вимог до фінансової звітності розглядає доступність, яка означає, що звітність повинна бути доступна всім зацікавленим користувачам.

Доступність – категорія, що відображає рівень доступу до фінансової звітності з боку користувачів, як наявних, так і можливих і всіх зацікавлених осіб.

Доступність фінансової звітності на практиці містить в собі ряд протиріч, основні з яких – це небажання керівництва та менеджерів піддавати гласності свою діяльність, так як цим можуть спровокувати надмірну увагу з боку контролюючих органів. Але з іншого боку, без певного рівня доступності неможливо залучити інвесторів для збільшення обсягів виробництва або отримання інших економічних вигід.

Розглядаючи питання доступності інформації треба особливу увагу звернути на поняття конфіденційності. За своїм змістом конфіденційність є протилежним поняттям до доступності та показує обмежений доступ до інформації.

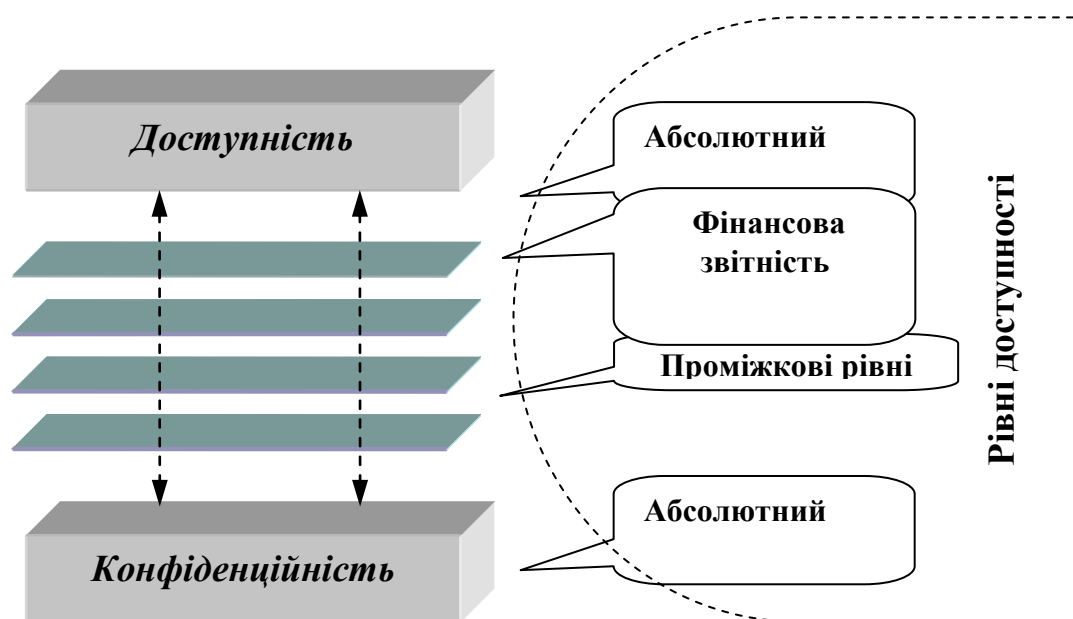


Рис. 3.1. Асиметричність доступності та конфіденційності інформації

Конфіденційною є інформація, що має обмежений доступ [3]. З огляду на те, що доступність є категорією відносною та може містити в собі різні рівні, доцільно виділити абсолютний рівень доступності, який означає доступність для всіх користувачів, та абсолютний рівень конфіденційності, який означає повну закритість інформації (див. рис. 3.1.).

Між асиметричними поняттями «доступність» та «конфіденційність» існують рівні, які означають домінування одного із них. Так, фінансовій звітності буде належати рівень, який найближче стоїть перед абсолютною доступністю, що зумовлено законодавчим закріпленням фінансової звітності, крім особливих випадків, які обмежуються Законом (стаття 14) [1].

П.2. статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] передбачає, що фінансова звітність не становить комерційної таємниці (крім окремих випадків), а отже, має бути доступною для широкого кола користувачів.

Отже, процеси подання та оприлюднення фінансової звітності є основними для забезпечення доступності.

Журавель Г.П., Хомин П.Я. [7, с.384] аналізуючи зміст звітності, зауважують: «звітні форми змінюють не до початку звітного періоду, а майже після його завершення (оприлюднюють після завершення)», доходячи до висновку, що «методологія звітності не відповідає науково обґрунтованим критеріям формування її показників».

Існують ряд протиріч в законодавчому підґрунті регулювання описаних процесів. Так, абз. 6, п. 2 Порядку подання фінансової звітності [2] містить посилання на Довідку про згоду надання даних з фінансової звітності підприємства органам державної влади, а отже, для інших органів системи державної влади, без згоди підприємства, фінансова звітність доступною бути не може. В той же час, Законом [1] визначено відкритість звітності.

Крім того, особливу увагу потрібно привернути на процес оприлюднення фінансової звітності. В українському законодавстві порядок та організаційні аспекти процесу оприлюднення фінансової звітності закріплено в різних нормативно-правових документах. Тому, було б за доцільним, прийняти єдиний документ в цьому напрямку, який би регламентував порядок оприлюднення фінансової звітності Публічних акціонерних товариств, фінансових установ, та деяких інших підприємств. Такий нормативно-правовий документ посприяв би в забезпеченні інтересів широкого кола користувачів фінансової звітності, на що і направлений процес оприлюднення.

Важливе місце в оприлюдненні фінансової звітності відіграє загальносуспільна участь у формуванні статутних капіталів акціонерних товариств, таким чином у реальності та доступності інформації зацікавлений кожний користувач.

Чижевська Л.В. [14, с.27] розглядаючи питання впливу бухгалтера на стабільність функціонування фінансових ринків, ставить перед ним завдання скорочення асиметрії внаслідок оприлюднення фінансової звітності, зазначаючи, що відсутність інформації призводить до посиленого зрощення

урядового апарату з найбільш впливовими фінансово-промисловими групами. Підвищення рівня доступності в цьому контексті дозволить суспільству отримати додатковий економічний ефект та підвищити рівень громадського контролю за діяльністю суб'єктів господарювання.

Нормальне функціонування ринкового середовища в умовах глобалізації світової економіки можливе за умови, що учасники цього ринку будуть забезпечені достовірною та якісною інформацією щодо об'єктів інвестування. Еволюція соціально-економічних відносин сприяє появі нової інформації, яка характеризує суб'єктів ринку та їх роль у забезпеченні сталого розвитку суспільства [10, с. 29].

Забезпечення доступності до бухгалтерської інформації, зокрема до фінансової звітності дозволить:

1. Підвищити загальний рівень відкритості економічних процесів
2. Покращити довіру в цілому до бухгалтерського обліку та до фінансової звітності зокрема.
3. Посприяти в процесах залучення капіталу та інвестування.
4. Зменшити кількість фіктивних підприємств.
5. Зміцнить діалог бізнесу, держави та суспільства в цілому.

Характеризуючи доступність фінансової звітності варто відмітити, що це напрям, який повинен забезпечити всіх користувачів фінансовою інформацією, як зовнішніх, так і внутрішніх. Дана характеристика, посприяє не тільки наявним користувачам у прийнятті ними рішень, але і потенційним. Забезпечення доступності – це нахил на потенційного користувача, а як наслідок залучення додаткових ресурсів чи отримання інших економічних вигід (у формі появи нових постачальників чи покупців, тощо). Доступність має йти поряд із загальною стратегією фірми та постійно аналізуватись на можливість знаходження нових резервів, як у сфері виробництва, так і у фінансовій та інвестиційній діяльності.

На фоні банкрутства світових транснаціональних гігантів, потрібні певні заходи щодо відновлення довіри до фінансової інформації, як з боку інвесторів, так і з боку інших користувачів. Забезпечення доступності в цьому аспекті може відіграти величезну роль щодо подолання кризи довіри, яка все частіше згадується вченими у наукових дослідженнях [14, с. 25].

Підприємство, формуючи фінансову звітність, обов'язково повинно її подати та оприлюднити користувачам, і саме на цьому етапі характеризується рівень доступності. Потім, рішення користувачів щодо цієї звітності та підприємства спричиняють свій сукупний ефект на підприємство, який може бути як позитивним, так і негативним, що, залежить від результатів діяльності та загального рівня довіри до конкретного суб'єкта господарювання.

Використання принципу доступності даних у фінансовій звітності дозволить суб'єктам господарювання отримати додаткові економічні вигоди в результаті збільшення довіри до фінансової інформації користувачами [6].

Доступність даних у фінансовій звітності обумовлена певними умовами і критеріями, які формуються залежно від розвитку суспільних відносин. Чим

більше розвинута економіка держави, тим більше потреба у доступності фінансової звітності і стимулах щодо її розкриття. Доступність та довіра основна гармонійного узгодження подання та оприлюднення фінансової звітності та розкриття в ній суспільно-необхідної інформації.

Обмеження фінансової інформації, що не становить комерційної таємниці, її приховування та нерозповсюдження негативно впливає на здійснення економічних операцій в довготерміновому періоді, і на цій основі зменшує економічні вигоди підприємства [6].

Безумовно, підприємства, які працюють на ринку з метою забезпечення довгострокової перспективи тільки виграють від впровадження даних заходів, шляхом залучення додаткових коштів або вигод від інших учасників ринку.

Варто згадати крилате висловлювання Шера Й.Ф., який зазначав: «витрати на отримання інформації не повинні перевищувати ефект від її використання».

Белойван І. [5] вважає: «потенційні втрати від розкриття інформації оцінюються підприємствами вище ніж можливі економічні вигоди від такого розкриття». Причинами таких думок можна назвати наступні: недостатність купівельної спроможності населення, слабкість розвитку фінансових ринків, нестабільне законодавство та загальна втрата довіри іноземних інвесторів до економіки України.

В країнах з розвинутою ринковою економікою характерною тенденцією виступає той факт, що самі компанії раді надати фінансову звітність потенційним інвесторам та всім охочим, так як це є елемент культури бізнесу [11, с.277]. В Україні причиною відсутності таких намірів можна назвати низький загальний рівень корпоративної культури та ментальність українського населення.

Аналізуючи забезпечення доступності даних в процесах подання та оприлюднення доцільно було здійснити наступні заходи: запровадити можливість отримання фінансової звітності в територіальних відділеннях Державного комітету статистики за бажані періоди із встановленням фіксованого тарифу. Отримувачем такої звітності можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, резиденти і нерезиденти. Впровадження вказаних заходів не спричинять додаткових витрат з бюджету, а лише зроблять роботу підприємств більш відкритою та публічною.

Варто зазначити, що поправки внесені Законом України Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" щодо удосконалення деяких положень від 5 жовтня 2017 року № 2164-VIII (дата набрання чинності 01.01.2018 р., а для деяких положень 01.01.2019р.) підвищують рівень доступності до звітності вітчизняних підприємств шляхом удосконалення порядку подання та оприлюднення фінансової звітності, передбачивши її подання підприємствами, що застосовують МСФЗ, в єдиному електронному форматі, а також зобов'язавши підприємства надавати копії фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб відповідно до Закону України «Про доступ до публічної

інформації». Це позитивний крок на в процесі реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, що заснований на загальноєвропейській практиці.

Формування достовірної інформації є вимогою часу, але цього не достатньо для активізації ділової активності суб'єктів ринку. Тут повинен спрацювати весь механізм, який формує процеси подання та оприлюднення фінансової звітності з урахуванням інтересів всіх користувачів.

Рівень доступності інформації у фінансовій звітності є індикатором розвитку економічної системи. Такий рівень повинна забезпечувати держава, як один з основних користувачів. Тільки гармонійне поєднання вимог сукупності користувачів з вимогами держави може дати поштовх для оптимізації і динамічного розвитку процесів подання та оприлюднення інформації у фінансовій звітності. Ці процеси є прямопропорційні стану розвитку ринкових відносин, ступеню демократії в державі та загального рівня участі суб'єктів ринку, в тому числі населення, у процесі створення національного доходу.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» N 996-XIV від 16 липня 1999 року (зі змінами і доповненнями). Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Порядок подання фінансової звітності затверджений Постановою Кабінету міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419. Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF/ed20120101>
3. Бойко О.І. Комерційна таємниця як вид інформації // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. 2007. Вип. 2 (38). С. 17–24.
4. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 527 с.
5. Белойван І. Фінансова звітність як обличчя вашого бізнесу. Режим доступу: http://alt.com.ua/ukr/article/financial_reporting_as_face_of_business
6. Даньків Й.Я., Яцко М.В. До питання принципів фінансової звітності // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (29-30 червня 2010 р.) / відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2010. С. 19–20.
7. Журавель Г.П., Хомин П.Я. Теорії бухгалтерського обліку: студії: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2008. 400 с.
8. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб пособие. 2-е изд., перераб и доп. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. 432 с.
9. Крупка Я.Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб. Вісник ЖДТУ. №3(53). 2010. С. 132–134.
10. Кучеренко Т. Фінансова звітність як складова економічних наук. Бухгалтерський облік і аудит. № 9/2008. С. 21–29.

11. Мак Кензі, Венді Посібник Financial Times з аналізу та використання фінансової звітності: Пер. з англ. К.: Всеувито; Наукова думка, 2003. 283 с.

12. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д.Колдуэлл: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.

13. Теория измерения капитала и прибыли: монография /под общ. ред. проф. Бутынца Ф., проф. Добин М. Краков: Fundacja Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, 2010. 400 с.

14. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 528 с.

15. Шер Й.Ф. Бухгалтерия и баланс. 3-е изд.: Пер. с 5-го нем. изд. С.И.Цедербаума. Под ред., дополн. и примеч. Н.С. Лунского. М.: Экономическая жизнь, 1925. 575 с.

3.3. Особливості складання та подання податкової звітності

Будь-який обліковий процес, як правило, завершується формуванням звітності. Звітний документ містить узагальнену систему взаємопов'язаних інформаційних показників, які відображають діяльність підприємства за певний звітний період. Інформаційна системам підприємства повинна бути якісною, достовірною, повною та неупередженою для того, щоб задовольнити інтереси користувачів звітності, чи то зовнішніх чи то внутрішніх. Адже будь-які помилки чи викривлення у звітності впливають на рішення користувачів, що в подальшому відображається на ефективності управління економічними процесами в цілому.

У відповідності із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10] виокремлено фінансову, податкову, статистичну та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник та ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Проте, у законі дається визначення лише щодо фінансової звітності (це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період), а сутність інших видів звітності, в тому числі і податкової не надаються.

На сучасному етапі розвитку системи обліку в Україні актуальними залишаються питання щодо обліку і звітності в оподаткуванні. Досить тривалий період час система бухгалтерського обліку та оподаткування були відірвані один від одного, тобто бухгалтерський облік не міг бути інформаційною базою для оподаткування. Нові правила податкового законодавства були внесені Податковим кодексом України (набрав чинності з 2011 року), які позитивно вплинули на процес гармонізації бухгалтерського обліку та оподаткування. На сьогоднішній день в ПКУ передбачено, що для цілей оподаткування необхідно застосовувати підходи, встановлені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Це надає більше можливостей для використання інформації бухгалтерського обліку для цілей оподаткування, але все одно існує чимало питань.

Податковий кодекс виступає основним законодавчим актом України, який регулює питання в сфері оподаткування та податкову систему в цілому. Після прийняття Податкового кодексу державою постійно створюється ґрунтовна законодавча база, якою вносяться зміни та доповнення до кодексу задля удосконалення процесу адміністрування податків і зборів та податкової системи країни в цілому. Так, за період дії ПКУ було прийнято понад 100 законодавчих актів (рис. 3.2).

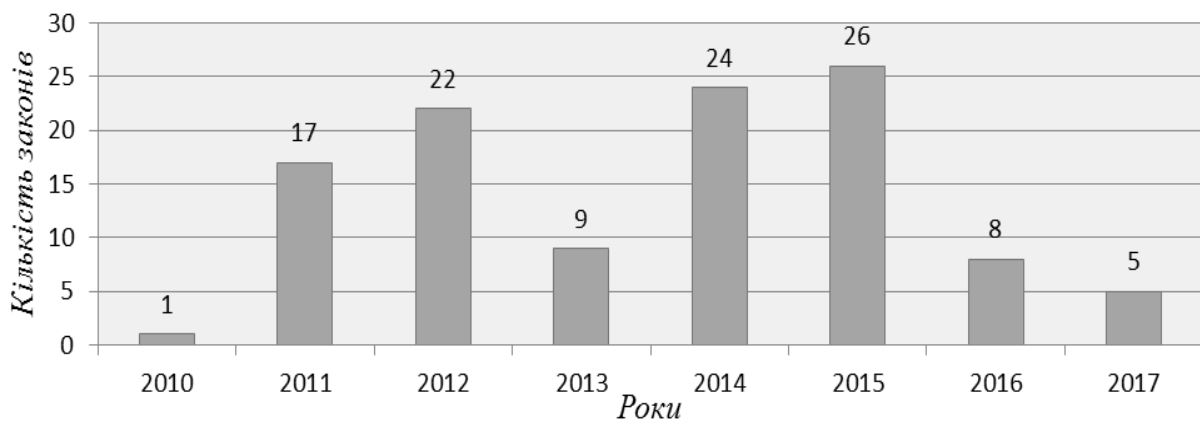


Рис. 3.2. Кількість прийнятих законів України, якими було внесено зміни та доповнення до ПКУ, за період з 2010р. до 01.10.2017р.

Джерело: розраховано на основі ПКУ

Із наведеної діаграми видно, що кількість прийнятих законодавчих актів варіювалась пороках. В одному році могло бути прийнято понад двох десятків законів, а в іншому менше десяти. На кількість поправок, які вносилися до Податкового кодексу України впливали різні фактори, як внутрішні так і зовнішні. Всі ці фактор можна об'єднати у три основні групи: політичні, економічні та соціальні. Так, до політичних факторів можна віднести зміну політичної влади в країні; до економічних – світову економічну кризу та національну; до соціальних факторів – демографічний стан в країні, міграція населення тощо.

Суттєвим недоліком існуючого податкового законодавства України, насамперед Податкового кодексу України, є відсутність у ньому визначення терміну «податкова звітність», хоча саме словосполучення досить часто використовується у кодексі. У ПКУ навіть окремо виділено главу 2 «Податкова звітність» розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів». Крім того, за різними податками/зборами, які розглядаються у Податковому кодексі наводиться інформація щодо особливостей формування та подання податкової звітності.

Єдиний нормативний документ, у якому можна знайти тлумачення сутності податкової звітності це наказ Державної податкової служби України від 14 червня 2012 року №516 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України». Згідно вищезазначеного наказу, податкова звітність – це документи, які, згідно з ПКУ, подаються платниками податків до органів ДПС і на підставі яких здійснюються нарахування та сплата податку, збору (обов'язкового платежу) [11].

У Податковому кодексі України наведено сутність поняття «податкова декларація». Власне у ст. 46 ПКУ [9] зазначено, що податкова декларація (податкова декларація, розрахунок, звіт) – це документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених ПКУ) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового

зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Окрім цього, митні декларації прирівнюються до податкових декларацій для цілей нарахування та/або сплати податкових зобов'язань. Отже, податкова декларація, згідно ПКУ, включає як власне саму податкову декларацію так і податкові розрахунки та звіти.

В науковій літературі також відсутнє однозначне тлумачення сутності поняття «податкова звітність». Різні науковці по різному трактують дану категорію у своїх працях, проте можна знайти спільні риси у підходах.

Так, Букало Н.А. у своїх працях приходять до висновку, що податкова звітність є підсумковою стадією виконання податкового обов'язку і передбачає сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) з обчислення податків і зборів та складання й подання документів передбачених законодавством до органу, що контролює [1].

Давідов Г. та Шалімова Н. розглядають податкову звітність як документацію (податкові декларації, розрахунки, звіти, тощо), яка містить інформацію про розрахунок податкових зобов'язань, на підставі яких здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору(обов'язкового платежу), що підлягає сплаті до бюджету та державних цільових фондів у встановлені законом терміни, яка подається платником податку, податковим агентом в податкові органи [2]. Дане визначення є більш ширшим і врегульованим із нормами Податкового кодексу, у порівнянні із попереднім.

На думку, Карпенко Н.Г. податкова звітність - це сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу зі складання, ведення і здачі документів установленої форми, що містять відомості про результати діяльності платника податку, його майнове становище і фіксують процес обчислення податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету [4].

Кужельний М.В., Єфименко Т.І., Калюга Є.В. трактують податкову звітність, як сукупність звітних документів (декларацій, розрахунків, довідок, звітів, відомостей тощо), які подаються платниками податків до державних податкових органів у терміни, встановлені законодавством [3].

Лега О. визначає податкову звітність як документ платника податків, який включає розрахунки, податкові декларації по кожному виду податку та іншого обов'язкового платежу, додатки до розрахунків і податкових декларацій, які складаються за затвердженими відповідними формами [5].

За Микитенко Т. та Міщенко Т., податкова звітність – це упорядкована система зведених взаємопов'язаних обліково-податкових показників, складених за спеціально затвердженою формою, яка характеризує результати та умови діяльності платникам податку за певний звітний період (місяць,

квартал, рік) [7]. Дане поняття є досить вузьким і не зовсім узгодженим із ПКУ щодо звітних періодів.

У своїх дослідженнях Пантелєєва В. наголошує на тому, що податкова звітність – це документація (податкові декларації, розрахунки, звіти, тощо), яка містить інформацію про розрахунок податкових зобов'язань, на підставі яких здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу), що підлягає сплаті до бюджету та державних цільових фондів у встановлені законом терміни, яка подається платником податку, податковим агентом в податкові органи [8].

Узагальнюючи погляди науковців щодо сутності податкової звітності, можна зробити висновок, що більшість із них розглядають податкову звітність як сукупність документів (декларації, розрахунки, звіти), що подаються платниками податків до контролюючих органів, в законодавчо встановлені строки та які є підставою для нарахування та/або сплати податку (збору).

Отже, враховуючи норми податкового законодавства та напрацювання вітчизняних вчених, вважаємо, що податкова звітність – це документи (податкова декларація, розрахунок, звіт) складені за спеціально затвердженими формами, які містять показники щодо податкових зобов'язань та подаються платниками податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених ПКУ) до контролюючих органів у законодавчо встановлені строки.

Загальні вимоги до складання та подання податкової звітності в Україні регулює ПКУ, ним визначені принципіві положення, які використовуються у системі податкової звітності, а саме:

- під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: строк та порядок подання звітності про обчислення та сплату податку (ст. 7 ПКУ);
- платник податків зобов'язаний: вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів (ст. 16. ПКУ);
- платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (ст. 46 ПКУ);
- відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть: юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які відповідно до ПКУ визначені платниками податків, а також їх посадові особи; фізичні особи - платники податків та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом; податкові агенти (ст. 47);

➤ податкова декларація складається за формою, затвердженою в певному порядку. Форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податку та збору (ст. 48);

➤ податкова декларація подається за звітний період в установлені ПКУ строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків. Платник податків зобов'язаний за кожний встановлений ПКУ звітний період подавати податковій декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є (ст. 49);

➤ у разі якщо у майбутніх податкових періодах платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених ст. 50), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку (ст. 50);

➤ платники податків, в тому числі податкові агенти, зобов'язані подавати контролюючим органам у строки, встановлені ПКУ для податкового кварталу, податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків (ст. 51) [6; 9].

У Податковому кодексі України всі податки і збори класифіковано на загальнодержавні та місцеві. Так до загальнодержавних податків належать: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата, а також мито. До місцевих податків і зборів віднесено: податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір. Для кожного із цих податків та зборів на державному рівні розроблено та затверджено відповідні форми податкової звітності. Основні форми податкової звітності в розрізі податків і зборів, та нормативні документи, які їх регулюють узагальнено в таблиці 3.2.

Всі форми податкової звітності повинні містити обов'язкові відомості і відповідати нормам та змісту відповідних податку та збору. До обов'язкових реквізитів податкової звітності відносять:

- 1) тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);
- 2) звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація уточняється (для уточнюючого розрахунку);
- 3) повне найменування платника податків;
- 4) код платника податків або податковий номер;
- 5) реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта;
- 6) місцезнаходження (місце проживання) платника податків;
- 7) найменування контролюючого органу, до якого подається податкова звітність;
- 8) дата подання звіту (або дата заповнення - залежно від форми);
- 9) інформація про додатки, що додаються до податкової декларації та є її невід'ємною частиною;

10) ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток або інші відомості посадових осіб платника податків;

11) підписи платника податку – фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, засвідчені печаткою платника податку (за наявності).

Таблиця 3.2

Форми податкової звітності за основними загальнодержавними та місцевими податками і зборами

Податки та збори	Нормативний документ, яким затверджується форма податкової звітності	Звітний (податковий) період
<i>Податок на прибуток підприємств</i>	Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: наказ МФУ від 20.10.2015 № 897	Календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік
<i>Податок на доходи фізичних осіб</i>	Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходів, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходів, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку: наказ МФУ від 13.01.2015 №4	Календарний квартал
<i>Податок на додану вартість</i>	Про затвердження форми та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ МФУ від 28.01.2016 №21	Календарний місяць
<i>Акцизний податок</i>	Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку: наказ МФУ від 23.01.2015 № 14	Календарний місяць
<i>Екологічний податок</i>	Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку: наказ МФУ від 17.08.2015 № 715	Календарний квартал
<i>Рентна плата</i>	Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати: наказ МФУ від 17.08.2015 № 719	Календарний квартал / місяць
<i>Податок на майно</i>	Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: наказ МФУ від 10.04.2015 № 408	Календарний рік
	Про затвердження форми Податкової декларації з транспортного податку: наказ МФУ від 10.04.2015 № 415	Календарний рік
	Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності): наказ МФУ від 16.06.2015 № 560	Календарний рік
<i>Єдиний податок</i>	Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку: наказ МФУ від 19.06.2015 № 578	Для платників єдиного податку 1, 2 та 4 груп – календарний рік, а для платників 3 групи – календарний квартал
<i>Збір за місяць для паркування транспортних засобів</i>	Про затвердження форм податкових декларацій збору за місяць для паркування транспортних засобів та туристичного збору: наказ МФУ від 09.07.2015 № 636	Календарний квартал
<i>Туристичний збір</i>		

Окрім вищезазначених обов'язкових реквізитів, форми податкової звітності можуть містити додаткові відомості, коли це відповідає сутності податку або збору та є необхідним для його адміністрування.

Податкову звітність можна класифікувати, виходячи зі строків подання на місячну, квартальну та річну. У Податковому кодексі України чітко визначено строки подання податкової звітності за кожною із форм [9]:

- місячна – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

- квартална або піврічна – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

- річна – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Подання податкової звітності платником податків до контролюючих органів може здійснюватися одним із трьох способів, які передбачені п. 49.3 ст. 49 Глави 2 ПКУ [9]. Причому, платник податків має право самостійно обирати найбільш прийнятний для нього спосіб:

1) подати особисто або через уповноважену на це особу;

2) надіслати поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

3) направити засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Дане правило обмежується для платників податків, що належать до великих та середніх підприємств, які подають податкову звітність контролюючому органу виключно в електронній формі. Та для подання податкової звітності з податку на додану вартість, яка також подається лише в електронній формі всіма платниками даного податку.

Система подання податкової звітності засобами електронного зв'язку є складовим елементом реформування податкової системи. Розвиток інформаційних технологій розширює можливості для подачі інформації у формі електронної звітності та створює нову площину взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами. Держава протягом останніх років удосконалює діючу законодавчу базу в сфері оподаткування, щоб надати платникам податків більше можливостей для формування та подання електронної звітності. Серед основних переваг подання податкової звітності засобами електронного зв'язку виділяють: економію робочого часу платниками податків, що пов'язана з безконтактним поданням звітності; економію коштів на придбання бланків форм податкової звітності; автоматична перевірки звітності на наявність арифметичних помилок та опісок; оперативне оновлення форматів подання документів в електронному вигляді; конфіденційність поданої звітної інформації; збільшення часу на підготовку звітності (у разі надсилання податкової звітності поштою, платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення не пізніше ніж за п'ять днів до закінчення граничного строку подання податкової звітності, а при поданні в електронній формі, – не пізніше закінчення останньої години дня, в якому спливає такий граничний строк).

Податкова звітність платника податку вважається прийнятою контролюючим органом:

а) при особистому поданні – за наявності на всіх аркушах, з яких складається податкова звітність та, за бажанням платника податків, на її копії, відмітки (штампу) контролюючого органу, із зазначенням дати її отримання;

б) у разі надсилання поштою – поштового повідомлення з відміткою про вручення контролюючому органу;

в) при поданні засобами електронного зв'язку – квитанції про отримання податкової звітності.

Гармонізація бухгалтерської та податкової звітності супроводжується рядом реформ у сфері оподаткування. Податкова звітність є основним інформативним документом, що відображає стан розрахунків платника податків з бюджетом. При цьому на сьогодні існує проблема чіткої законодавчої регламентації сутності поняття «податкова звітність». В цілому складання та подання податкової звітності передбачає кілька етапів, що обумовлено складністю та тривалістю облікового процесу.

Список використаних джерел

1. Букало Н.А. Складання та подання податкової звітності підприємств з податку на прибуток // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. 2016. Вип. 4(46). Т.21. С.192–195.
2. Давідов Г., Шалімова Н. Звітність підприємств: навч. посібник. К.: Знання, 2010. 623 с.
3. Довідник термінів нормативно-правового забезпечення господарської діяльності в Україні: [наукове видання] / М.В. Кужельний, Т.І. Єфименко, Є.В. Калюга ; за ред. д.е.н., проф. Кужельного М.В. Рівне: НУВГП, 2009. 306 с.
4. Карпенко Н.Г. Основні вимоги формування податкової звітності бюджетними установами // Вісник Полтавської державної аграрної академії. 2016. №1-2. С. 55–57.
5. Лега О.В. Податкова звітність: еволюція визначення // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». 2013. № 3(41). С.300–303.
6. Лега О.В. Податкова звітність: складання та подання. Режим доступу: http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_138/31.pdf
7. Микитенко Т., Міщенко Т. Методологічні основи податкової звітності України // Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 8–9. С. 61–69.
8. Пантелеєв В. Еволюція визначення «податкова звітність» / «звітність за податками» // Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Сталий розвиток економіки». 2011. № 2(5). С. 171–176.
9. Податковий кодекс України від 02.12.10 р. № 2755- VI. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
11. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України: Наказ Державної податкової служби України від 14.06.2012. № 516. Режим доступу: <http://profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3161-516.html>

3.4. Перспективи модернізації фінансової звітності в Україні

Динамічний розвиток національної економіки здійснює значний вплив на бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, що обумовлює необхідність оцінити адекватність діючих теоретичних аспектів фінансової звітності практиці прийняття рішень користувачами на її основі в сучасних умовах господарювання. Досягнуті результати реформування бухгалтерського обліку не усунули деформацію облікової інформації в процесі передачі її користувачам через фінансову звітність, що негативно впливає як на якість прийнятих рішень, так і на ефективність управління економікою країни в цілому. Тому автором підняті та досліджені проблеми наукової ідентифікації⁵ фінансової звітності в національній системі бухгалтерського обліку з метою розробки нових підходів до покращення якості інформаційного забезпечення користувачів на основі модернізації показників фінансової звітності в Україні.

Фінансова звітність є основним джерелом інформації про діяльність підприємства для зовнішніх користувачів, а якість її показників в кінцевому результаті визначає ефективність стратегічного управління на мікро - та макрорівнях, прямо впливає на інвестиційну привабливість та динаміку залучення інвестицій, що є важливими індикаторами та складовими рушійного розвитку національної економіки у майбутньому. Однак досягнуті результати реформування системи бухгалтерського обліку в Україні ще недостатньо якісні, а показники фінансової звітності не придатні для прийняття рішень, не відповідають, у повній мірі, інформаційним потребам користувачів та якісним характеристикам звітної інформації. Це свідчить про те, що фінансова звітність не виконує покладені на неї функції (інформаційну, комунікаційну, соціальну), а канали інформаційного обміну між зацікавленими користувачами та підприємством неефективні або відсутні.

За результатами досліджень встановлено, що основними проблемами, які підтримують низьку якість показників фінансової звітності та обмежують її модернізацію відповідно до сучасних вимог користувачів, є:

- диференційовані підходи вітчизняних науковців і практиків до адаптації змісту, розуміння і модернізації сучасних концептуальних засад фінансової звітності [1, с. 218; 2, с. 66, 11, с. 143];
- різновекторність поглядів щодо стратегічних напрямків удосконалення фінансової звітності і поступова втрата кореляції з практичними аспектами;
- низька якість системи контролю якості фінансової звітності, у тому числі і невисока якість аудиту фінансової звітності [9, с. 218];
- формальний підхід контролюючих органів до оцінки якісних характеристик та принципів підготовки фінансової звітності, достовірності оцінки її показників;

⁵ Ідентифікація (від лат. *Identifico* – ототожнювати) - це процес розпізнавання системою або людиною (дослідником, операційною системою) іншої системи або об'єкта (користувача, предмету, процесу тощо) [Електронний ресурс / Електронна енциклопедія. Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Ідентифікація>].

- відсутність розробленого механізму можливої участі користувачів фінансової звітності у пошуку нових та розробці діючих релевантних звітних показників;
- низька релевантність даних фінансової звітності, що суттєво обмежує можливості її корисного використання при прийнятті рішень;
- викривлення даних та погіршення зіставності показників фінансової звітності за допомогою альтернативних методів (переважно – методична складова облікової політики підприємства, її об'єкти та елементи);
- відсутність теоретичних і практичних механізмів реагування національної фінансової звітності на процеси девальвації валюти звітності;
- пріоритетне генерування оцінки ключових елементів фінансової звітності на базі принципу історичної собівартості;
- невідповідність оцінки основних елементів фінансової звітності (переважно показники звіту про фінансовий стан) реальній (ринковій) вартості тощо.

Ряд вчених та практиків у своїх дослідженнях для досягнення реальних результатів реформування фінансової звітності у напрямку розширення меж її застосування у прийнятті ефективних управлінських рішень передбачають ґрунтовний перегляд концептуальних засад діючої теорії, методики і практики складання, подання та використання фінансової звітності в системі інформаційного забезпечення користувачів [1, 3, 10, 11].

Сучасні підходи до модернізації фінансової звітності в межах розвитку глобалізаційних та інтеграційних процесів підтверджують тенденції відставання теоретичних напрацювань від потреб практики у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Сучасні процеси глобалізації у національній системі бухгалтерського обліку і фінансової звітності викликають проблеми, які необхідно вирішувати на науковому, практичному рівні. Розвиток таких процесів визначає гостру необхідність наукових розробок щодо релевантної методики оцінки і відображення об'єктів обліку та господарських операцій, пов'язаних з активами та зобов'язаннями підприємства. Найбільшої трансформації в аспекті проблем оцінки зазнають активи та зобов'язання, які протягом тривалого періоду часу перебувають на балансі підприємства і змінюють свою вартість під впливом ряду зовнішніх факторів (інфляція, коливання валютних курсів), які повинна враховувати сучасна система обліку і звітності в Україні.

Зауважимо, що грошовий вимірник та оцінка основних елементів фінансової звітності, як основи інформаційного забезпечення користувачів, є однією з складових рушійного розвитку економіки України у майбутньому, оскільки від її якісних характеристик залежить ряд показників ефективності та результативності на мікро - та макрорівнях. Сформовані на цій основі показники часто складають основу для статистичних даних, базу для різних аналітичних процедур і розрахунків, що в кінцевому результаті визначає основні характеристики національної економіки і прямо впливає на інвестиційну привабливість та динаміку залучення необхідних для економічного зростання інвестицій.

Проблеми фінансової звітності у науковій літературі досліджувалися широким колом вчених. Так, міжнародний досвід та підходи до розуміння теоретичних засад фінансової звітності розглянуто у працях І.О. Бланка, Ю. Бріггема, Дж. К. Ван Хорна, Дж. М. Ваховича, С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, Я.В. Соколова та інших. Теоретичні, організаційно-методичні та методологічні засади національної фінансової звітності розкривали у своїх працях такі вчені, як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, В.І. Єфіменко, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, М.Р. Лучко, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук та інші.

На даний час також залишаються невирішеними ряд проблемних питань, які стосуються обґрунтування та уточнення категоріального апарату щодо розуміння фінансової звітності, її місця в національній моделі обліку та системі прийняття рішень, узгодження конфлікту інтересів її користувачів, встановлення інформаційної спрямованості фінансової звітності на фоні асиметричності розкриття облікової інформації, пошук нових підходів до розробки та впровадження дієвого механізму підвищення якості фінансової звітності шляхом її ефективного державного регулювання тощо. Комплексна ідентифікації фінансової звітності у національній системі інформаційного забезпечення користувачів під таким кутом є новим та недостатньо розробленим питанням, а подальші дослідження, що спрямовані на вирішення окреслених проблем й надалі залишаються актуальними на шляху покращення механізму забезпечення користувачів релевантною інформацією у процесі прийняття стратегічних рішень.

Отже, для комплексного вирішення наведених проблем необхідно застосувати системний та комплексний підхід, що дозволить переосмислити діючі загальноприйняті підходи до поняття фінансової звітності та її практичної модернізації з метою розробки перспективних напрямків її удосконалення в частині теоретичного розуміння, ідентифікації її ролі, нормативно-правового регулювання, оцінки та розкриття показників фінансової звітності в Україні.

В економічній літературі дослідженню сутності поняття “фінансова звітність” та її ідентифікації в національних моделях бухгалтерського обліку приділяються дуже мало уваги. Цей факт встановлений на основі аналізу низки робіт вітчизняних та зарубіжних дослідників. Слід зауважити й те, що діючі наукові підходи до теоретичного розуміння фінансової звітності та регулювання її якості відзначаються поступовим старінням, втрачаючи адекватність сучасним ринковим умовам господарювання на фоні практичних реалій розвитку новітніх технологій та відкриття і нагромадження нових знань в сучасній теорії бухгалтерського обліку.

Трактування поняття “фінансова звітність” ускладнене також особливостями національних систем обліку та їх нормативного регулювання. На даний час простежуються загальноприйняті погляди на сутність фінансової звітності.

Так, Б.Ф. Усач пропонує визначати фінансову звітність, як систему узагальнених показників, що характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік).

Голов С. Ф. трактує поняття фінансової звітності як бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [1].

Завгородній В.П. стверджує, що фінансова звітність являє собою представлення користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [4].

Стражев В.І. вважає, що фінансова звітність - це сукупність її форм, складених на основі даних фінансового обліку з метою подання користувачам узагальненої інформації про фінансове становище й діяльність підприємства, а також змін у його фінансовому становищі за звітний період у встановленій формі для прийняття цими користувачами певних ділових рішень.

Наведений та невичерпний перелік однорідних визначень дозволяє стверджувати, що загальна їх сукупність відповідає нормам Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, де фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, а її основна мета – надати користувачам для прийняття рішень повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [5].

Оскільки реформування національної системи фінансової звітності здійснюється на основі застосування МСФЗ, то звернемося до визначення, запропонованого в МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, де фінансова звітність загального призначення повинна задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб’єкта господарювання скласти звітність згідно з їхніми інформаційними потребами, а основна її мета - надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб’єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень та допомагає користувачам фінансової звітності спрогнозувати майбутні грошові потоки суб’єкта господарювання і, зокрема, їхній час та вірогідність [8].

Отже, метою фінансової звітності, згідно з національними та міжнародними стандартами, є надання корисної інформації для прийняття рішень. Виходячи з цього зміст інформаційного забезпечення користувачів необхідно визначати як систему, що надає комплексну інформацію для прийняття рішень.

Такий підхід частково реалізується у визначенні, що наведено в Концептуальній основі фінансової звітності, де метою подання фінансової звітності загального призначення є надати фінансову інформацію про суб’єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних

інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання [6].

За результатами дослідження підходів до розуміння фінансової звітності в різних системах бухгалтерського обліку автором встановлено, що її місце в них залежить від орієнтації на групи користувачів та пріоритетність задоволення їх інтересів. В національній моделі бухгалтерського обліку фінансова звітність спрямована на задоволення потреб держави і для неї не є характерним захист інтересів зовнішніх користувачів (постачальників капіталу). Це підтверджується відсутністю стимулів для звітуючих суб'єктів щодо застосування методології та інструментарію бухгалтерського обліку, які відображають економічний зміст та адекватну оцінку господарських операцій, а не лише їх юридичну форму для розкриття інформації у фінансовій звітності. У результаті аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду, систематизації та опису інформаційних потреб користувачів аналітичними показниками доведено, що фінансова звітність становить основу інформаційного забезпечення зовнішніх користувачів та критично оцінені наукові погляди щодо її розгляду як інформаційного джерела для прийняття оперативних рішень внутрішніми користувачами.

Розвиток національної фінансової звітності стримується також тим, що вона задовольняє інформаційні потреби, які є загальними для всіх груп користувачів в умовах, коли такі потреби є різними для зовнішніх та внутрішніх користувачів; це означає, що фінансова звітність не забезпечує окремих користувачів усією інформацією, необхідною для прийняття ними ефективних рішень. Отже, наукова ідентифікація фінансової звітності у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень дозволила обґрунтувати підхід до сучасного розуміння її змісту, мети та регулювання в рамках комплексного вирішення проблем якості фінансової звітності в Україні.

За результатами досліджень запропонована Концептуальна основа фінансової звітності в Україні, яка повинна стати основою стратегічної і практичної модернізації фінансової звітності та визначити визначає стратегічні напрями її реформування за такими напрямками:

1. Фінансова звітність, її мета, цілі, функції та нова ідентифікація;
2. Принципи підготовки та якісні характеристики фінансової звітності;
3. Нормативно-правове регулювання фінансової звітності;
4. Користувачі фінансової звітності та їх інформаційні потреби;
5. Форми фінансової звітності та їх основні релевантні елементи;
6. Визнання та способи оцінки елементів фінансової звітності;
7. Концепції капіталу та збереження капіталу при складанні фінансової звітності;
8. Розкриття обліково-економічної інформації: сучасні форми та методи;
9. Аналіз фінансової звітності: прогнозно-аналітичні методи і процедури;
10. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень.

Практична реалізація даного підходу щодо модернізації фінансової звітності є одним з шляхів залучення інвестицій в економіку України та покращення інвестиційного капіталу для вітчизняних підприємств. Поєднання системи інформаційного забезпечення, алгоритму прийняття ефективних управлінських рішень та Концептуальних засад модернізованої фінансової звітності повинні створити синергетичний ефект, який дозволить набуту підприємству нових конкурентних переваг, а користувачам – досягнути своїх стратегічних цілей.

Окремої уваги заслуговує питання оцінки показників фінансової звітності, їх точність, відповідність поточним ринковим умовам і оцінкам, а також репрезентативність облікової інформації, що наведена у звітності. Дослідження проблем оцінки активів підприємства, його капіталу та зобов'язань в динамічних ринкових умовах було та залишається актуальним проблемним питанням. Ряд вітчизняних та зарубіжних вчених і практиків вбачають у цьому одну з головних перспектив розвитку та удосконалення усієї системи бухгалтерського обліку.

Зокрема, Супрунова І.В. у своїй статті зауважує, що вітчизняні теоретики при розробці концепції бухгалтерського обліку надають “оцінці” визначального значення, адже саме оцінка є важливим елементом методології бухгалтерського обліку [7, с. 182].

За висловом Я.В. Соколова: “Оцінка є серцем методології бухгалтерського обліку” [7, с. 238]. Аналогічний є підхід Г.Г. Кірейцева: “В даний період головний резерв удосконалення обліку – у підвищенні наукового його рівня, в подальшому розвитку його теорії та удосконаленні методології. Центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка, яка актуалізує дослідження регулюючої його функції” [1, с. 386].

Проблеми в оцінці об'єктів обліку і елементів фінансової звітності та їх достовірність мають різний вплив на систему інформаційного забезпечення та прийняття рішень користувачами в залежності від того, які рішення приймаються та який об'єкт бухгалтерського обліку (елемент чи стаття фінансової звітності) оцінюється. Але беззаперечним є той факт, що вибір методів оцінки показників фінансової звітності визначає ефективність виконання нею інформаційної функції. Як відомо, зміст методу бухгалтерського обліку полягає у сукупності прийомів та способів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками (елементами). Тобто однією з основних цінностей бухгалтерського обліку є визначення у грошовому виразі майна суб'єктів господарювання. Хоч в теорії бухгалтерського обліку оцінювання об'єктів обліку ґрунтується переважно на показникові фактичних витрат на їх створення чи придбання (принцип історичної (фактичної) собівартості), вказаний вимірник повинен максимально відповідати економічним умовам діяльності, які постійно змінюються. Зауважимо, що у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності є й інші методи оцінки активів підприємства. Як видно з таблиці 3.3, асортимент методів оцінки

активів та зобов'язань підприємства, передбачений національними П(С)БО, є широким.

Відповідно до вимог національних П(С)БО, фінансова звітність підприємства формується з дотриманням ряду принципів, одним з яких є принцип історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання і породжує ряд проблем в оцінці активів підприємства в сучасних умовах.

Таблиця 3.3

Види оцінки елементів балансу, передбачені Національними П(С)БО

Елемент балансу	Метод оцінки	Визначення та зміст методу оцінки
Необоротні активи	Первісна вартість	Фактична вартість їх придбання або фактичні витрати на створення даного виду активів
	Історична (фактична собівартість)	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.
	Залишкова вартість	Різниця між первісною вартістю об'єкта бухгалтерського обліку та сумою його накопиченого зносу.
	Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією).
	Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки.
	Сума очікуваного відшкодування	Найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових поступлень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.
	Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.
	Ринкова вартість інвестицій	Сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.
	Справедлива вартість	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.
Відновлювальна вартість	Сума грошових коштів, їх еквівалентів або інших форм компенсації, яку потрібно було б витратити для придбання (створення) такого самого або аналогічного активу на поточний момент (дату балансу).	

Продовження таблиці 3.3

	Оцінка інвестицій на дату балансу	<ul style="list-style-type: none"> - по амортизованій собівартості (для фінансових інвестицій, які утримуються до їх погашення); - по методу участі в капіталі (для фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні підприємства та в сумісну діяльність із створенням юридичної особи); - по справедливій вартості або собівартості, якщо справедливу вартість неможливо визначити (для всіх інших фінансових інвестицій).
Оборотні активи	Чиста вартість реалізації	Очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.
	Оцінки запасів при вибутті	<ul style="list-style-type: none"> - ідентифікована собівартість; - середньозважена собівартість - собівартість перших по часу поступлень запасів; - нормативних витрат; - ціни продажу.
	Чиста реалізаційна вартість	Сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за вирахуванням резерву сумнівних боргів.
	Сумнівний борг	Поточна дебіторська заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги, відносно, якої існує невпевненість в її погашенні боржником.
Зобов'язання	Сума погашення	Недисконтована сума грошових засобів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань в процесі звичайної діяльності підприємства.
	Теперішня вартість	Дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідною для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Джерело: узагальнено автором на основі аналізу текстів Н(П)СБО

Види оцінок, які використовують для визначення балансової вартості активів за МСБО узагальнено в таблиці 3.4.

Види оцінок балансової вартості активів за МСБО

Вид оцінки	МСБО ⁶	Визначення
1	2	3
Історична собівартість	16	Сума грошових коштів, їх еквівалентів або інших форм компенсації, наданих на момент отримання активу.
Поточна (відновлювана) собівартість	15	Сума грошових коштів, їх еквівалентів або інших форм компенсації, яку потрібно було б витратити для придбання (створення) такого самого або аналогічного активу на поточний момент (дату балансу).
Чиста вартість реалізації	2	Ціна реалізації активу в умовах звичайної господарської діяльності за вирахуванням витрат на завершення його виробництва та збут.
Ринкова вартість	25	Чиста вартість придбання активу або реалізації на активному ринку.
Сума очікуваного відшкодування	16	Сума, яку підприємство сподівається отримати в результаті майбутнього використання активу, включаючи його ліквідаційну вартість.
Теперішня вартість	15	Теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових надходжень, які очікуються від використання активу в умовах звичайної господарської діяльності.
Справедлива вартість	16, 17, 18, 21, 25, 32.	Сума, за якою актив може бути обміняний в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Джерело: узагальнено автором на основі аналізу текстів Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та фінансової звітності (МСФЗ) [6,8]

Якщо порівнювати визначення, яке дається різним видам оцінок активів і зобов'язань в національних та міжнародних стандартах (табл. 3.3 та 3.4), то можна дійти висновку, що вони практично ідентичні, тобто оцінка активів і зобов'язань в національному обліку максимально наближена до оцінки активів і зобов'язань за міжнародними стандартами. Проблеми виникають лише у площині особливостей, доцільності та обов'язковості їх застосування. Відповідно до вимог часу, оцінка в бухгалтерському обліку повинна розглядатися зараз не лише як процес економічної інформації у грошовому (вартісному) виразі, яку відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Вона повинна передбачати й те, що підприємство для достовірності оцінок, які застосовані до елементів у фінансовій звітності, повинно вжити комплекс заходів, що дозволять актуалізувати їх релевантність і відповідність ринковій оцінці, яка відповідає практичним умовам діяльності підприємства з кінцевою метою достовірно забезпечити інформаційні потреби користувачів.

⁶ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), на які зроблено посилання в таблиці: МСБО 2 “Запаси”, МСБО 15 “Інформація, що відображає вплив зміни цін”, МСБО 16 “Основні засоби”, МСБО 17 “Облік оренди”, МСБО 18 “Дохід”, МСБО 21 “Вплив зміни валютних курсів”, МСБО 25 “Облік інвестицій”, МСБО 32 “Фінансові інструменти: розкриття та подання”.

Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі й звіті про прибутки та збитки. У фінансових звітах передбачено використання кількох різних основ актуалізації оцінки з різним ступенем та в різних комбінаціях. Вони включають: історичну собівартість; поточну собівартість; вартість реалізації (погашення); теперішню вартість. Розширенню можливостей відображення активів підприємства за критерієм достовірності сприяє МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”, який декларує застосування справедливої вартості до активів, зобов’язань, нефінансових активів, власних інструментів капіталу суб’єктів господарювання. Щоб оцінити справедливу вартість, пропонуються такі методи: ринковий, витратний та дохідний [7, с. 97].

З оцінкою в бухгалтерському обліку пов’язана облікова оцінка, що розкривається в обліковій політиці підприємства. Саме невизначеність підприємницької діяльності зумовлює те, що не всі статті фінансової звітності можуть бути точно виміряні, а тільки попередньо оцінені. Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами (переоцінки необоротних активів, терміни корисного використання необоротних активів, ліквідаційна вартість, вибір методу нарахування амортизації, розрахунок резерву сумнівних боргів та інші облікові альтернативи). Так як облікова оцінка є певним прогнозом, то її застосування повинно враховувати один з якісних критеріїв облікової інформації – суттєвість, яка застосовується для визнання об’єктів у бухгалтерському обліку, так і для формування статей фінансових звітів.

Як свідчать результати проведеного дослідження, проблеми впливу девальвації валюти балансу в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні малодосліджені, а механізми реагування показників на процеси девальвації відсутні, що обмежує захист інформаційних потреб користувачів. Вирішенню наведених проблемних питань сприятимуть отримані результати дослідження, а саме:

➤ в сучасних умовах глобалізації оцінка в бухгалтерському обліку повинна розглядатися як процес вираження економічної інформації у грошовому виразі у фінансовій звітності та передбачати комплекс заходів щодо актуалізації і релевантності наведених підприємством показників ринкової оцінки для забезпечення інформаційних потреб користувачів;

➤ девальвація валюти звітності та балансу як макроекономічний процес, що відбувається в економіці України, сприяє викривленню обліково-звітної інформації, що надається користувачам для прийняття рішень у фінансовій звітності. Найбільший вплив на забезпечення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності здійснює вибір методів оцінки активів, що тривалий період часу перебувають на балансі підприємства – необоротні активи (пріоритет довгострокової оцінки).

➤ як показують аналітичні розрахунки, за рахунок девальвації валюти звітності, коливань валютних курсів та інфляції відбувається зростання ефективності використання основних засобів у вигляді показників фондоддачі

та валової рентабельності (оборотності), що зумовлено зростанням виручки від реалізації продукції та незмінною або спадною вартістю основних засобів підприємства (за вирахуванням купівлі нових основних засобів);

➤ обґрунтування інформаційного забезпечення користувачів на основі показників фінансово-економічного аналізу дозволяє проводити тестування відповідності оцінки необоротних активів в умовах девальвації валюти звітності та визначати важливі тенденції у розумінні ефективності управління підприємством на основі обґрунтованих аналітичних показників;

➤ вибір методів оцінки активів підприємства, які відповідають ринковим умовам господарювання, дозволяє встановити реальну кореляцію між показниками виручки від реалізації продукції (з урахуванням процесів девальвації та інфляції) та ефективністю використання основних засобів на підприємстві, а також поліпшити низку показників фінансового стану та стійкості, підвищуючи рівень фінансової незалежності підприємства та фінансової могутності у процесі залучення фінансових та інвестиційних ресурсів.

Слід зауважити, що сукупність методів оцінки показників фінансової звітності є надзвичайно широкою, однак практика показує, що переоцінка (або інші методи актуалізації) ключових показників фінансової звітності не проводиться. Розуміння наведених взаємозв'язків користувачами фінансової звітності дозволить захистити їх інформаційні потреби та обмежити прийняття ними неефективних управлінських рішень.

Проведене наукове дослідження щодо модернізації фінансової звітності в системі інформаційного забезпечення користувачів та глобалізаційних процесів економіки України дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Наукова ідентифікація фінансової звітності в національній системі бухгалтерського обліку дозволяє стверджувати, що для її подальшого розвитку в Україні під поняттям “фінансова звітність” слід розуміти сукупність інформаційних ресурсів, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства з допомогою форм та методів розкриття, які відповідають якісним характеристикам звітної інформації, придатні для аналітичної обробки та релевантні для прийняття рішень зовнішніми користувачами.

2. Для підвищення ролі та інформативності фінансової звітності в системі інформаційного забезпечення користувачів необхідно модифікувати мету її подання у напрямі надання інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень зовнішнім користувачам.

3. Основна мета фінансової звітності в Україні повинна бути спрямована на розкриття інформації, корисної потенційним інвесторам і кредиторам для прийняття ділових рішень, а з точки зору власників вільного капіталу, який може бути спрямований на здійснення інвестиції у звітуюче підприємство.

4. З метою уникнення асиметричності облікової інформації, що міститься у фінансовій звітності, під її домінуючим користувачем слід розуміти фізичних та юридичних осіб, які приймають тактичні та / або стратегічні рішення.

5. Основу діючої системи нормативного регулювання якості фінансової звітності повинно забезпечити твердження: основні вимоги до форм і методів розкриття інформації у фінансовій звітності формують зовнішні користувачі, а

організація та методика ведення бухгалтерського обліку і техніка складання фінансової звітності мають забезпечити практичну можливість їх реалізації.

Застосування автором системного підходу у процесі дослідження дозволило сформулювати такі його перспективні напрями: розширення інформаційних меж фінансової звітності; обґрунтування додаткових резервів підвищення її інформативності; удосконалення механізму регулювання якості фінансової звітності в Україні, удосконалення процесу оцінки показників фінансової звітності, їх релевантності та репрезентативності в процесі інформаційного забезпечення прийняття рішень. Перспективним напрямом модернізації фінансової звітності залишаються розробка та обґрунтування механізму визначення вартості всіх активів підприємства, яка відповідає реальним умовам та ринковій оцінці, що дозволить підвищити якість фінансової звітності і релевантність її показників при аналітичній обробці та прийнятті ефективних економічних рішень користувачами.

Список використаних джерел

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
2. Голов С.Ф. Передумови та шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: тези допов. наук.-практ. конф. Львів: Львівська політехніка, 2012. С. 66–67.
3. Гуцайлук З. В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 2. С. 14–19.
4. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине: [учебное пособие для студентов вузов / 5 изд., доп. и перераб]. К.: А.С.К., 2002. 864с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: www.rada.gov.ua.
6. Концептуальна основа фінансової звітності URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
7. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Київ: Інтерсервіс, 2016. 276с.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів” URL: <http://minfin.kmu.gov.ua>.
9. Никифорова Е.В. Шнайдер О.В. Бухгалтерская финансовая отчетность как основной источник информации инвестиционной привлекательности // Вектор науки ТГУ. 2013. № 1(23). С. 217–219.
10. Семанюк В.З. Синергетичний підхід до формування звітності // Вісник Львівської комерційної академії. Серія Економічна. Львів, 2014. Вип. 44. 176с.
11. Шеверя Я.В. Фінансова звітність в національній системі бухгалтерського обліку // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія “Економіка”. Випуск 3 (37). Ужгород, 2012. С. 141–145.

РОЗДІЛ 4

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ І ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

4.1. Становлення аудиту та перспективи його розвитку

Сучасна економіка в складних умовах конкурентної боротьби демонструє високі вимоги до рівня професійної підготовки спеціалістів з обліку і аудиту. Такі вимоги пов'язані з об'єктивними та суб'єктивними умовами функціонування української економіки, яка знаходиться у стадії глибоких трансформаційних процесів. Новітні тенденції зумовлюють швидку зміну законодавства, яке регулює діяльність господарюючих суб'єктів, що функціонують на ринку, а відтак і облікових процесів, які пов'язані з організацією контролю за ними: як внутрішніми, так і зовнішніми.

На цьому тлі аудит як складова економічного контролю виявляє і розкриває нові можливості підприємницької діяльності. Також аудит визначає її ефективність та відповідність чинному законодавству, досліджує організацію підприємницької діяльності, допомагає в її плануванні, у оптимізації фінансових ресурсів та досліджує достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах окремого господарюючого суб'єкта.

Отже, проблема організації та розвитку аудиту як внутрішнього, так і зовнішнього, у господарюючого суб'єкта останні п'ять років напряму пов'язана з його життєдіяльністю. Тому рівень підготовленості фахівця, задіяного в процесі організації внутрішнього аудиту, залежить від здатності такого фахівця організувати обліковий процес, який сприятиме прийняттю оперативного управлінського рішення. Кінцевим підсумком втілення трансформаційних процесів у життя має бути стійкий фінансовий стан господарюючого суб'єкта.

Оскільки предметом аудиторської діяльності є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходяться в сфері аудиторської оцінки, аудит передбачає оцінку законності здійснення господарських процесів та достовірності інформації, що цікавить користувачів та замовників аудиту. Разом з цим предмет аудиту має багато спільного з предметом ревізії, судово-бухгалтерської експертизи та економічного аналізу.

Та на думку автора, передумови виникнення аудиту в Україні, як і в інших країнах, де він ефективно функціонує, обумовлені такими об'єктивними факторами:

- складністю та заплутаністю нормативної бази та постійними її змінами;
- віддаленістю джерел економічної інформації від осіб, які приймають управлінські рішення;
- недостатньою кваліфікацією керівників господарюючих суб'єктів;

- недостатньою роз'яснювальною та консультаційною роботою контролюючих органів з питань чинного законодавства України.

Усе це зумовлює розвиток незалежного аудиту як важливого інструменту ринкової економіки на шляху до ефективного суспільства.

Автор вважає, що аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни.

В Україні, мабуть, уже не залишилося людей, які б не чули слова «аудит» в усіх його проявах. Аудит передбачає захист майнових і фінансових інтересів господарюючих суб'єктів та інвесторів-користувачів інформації, яку продукує аудитор. В економічній літературі ми знаходимо різні думки і визначення щодо існування теорії аудиту.

На думку Р. Адамса, це – практична діяльність, тому не зовсім зрозуміло, навіщо потрібно було створювати його теорію [1, с.57].

Та на думку Ф. Бутинця, аудит є розділом науки, який включає господарський контроль. Професор Ф. Бутинець [2, с.16–26] вперше розглянув аудит як розділ науки про господарський контроль і зробив це досить кваліфіковано і логічно.

Протилежною є думка Я. Гончарук, В. Рудницького [3, с.3–8], Г. Давидова, що наука про аудит є самостійною наукою.

Та аудит адекватно відображає сутність та закономірності економічних і соціальних процесів у ринкових економіках та є інструментом із захисту економічних інтересів членів громадянського суспільства.

Основними рисами теорії аудиту є: об'єктивна істинність, логічна цілісність і формальна несуперечність, здатність до розвитку, відносна самостійність, активний вплив на практику.

Сучасний аудит – це особлива організаційна форма економічного контролю. Людство завжди виявляло великий інтерес до питання контролю в управлінні.

Автор вважає в контексті досліджуваної проблематики наголосити, що виникнення аудиту пов'язане з розвитком розширеного виробництва, появою акціонерних товариств. Такий розвиток викликав до життя необхідність залучення до управління підприємством найманого персоналу. Власники створювали цілі організаційні структури та підрозділи управління, в тому числі наймали бухгалтерів та внутрішніх контролерів. Власники та керівники господарюючих суб'єктів вимагали вчасної, достовірної та оперативної інформації для ефективного управління ним.

Основним призначенням аудиту було надання замовникам аудиту висновків про достовірність даних, що відображаються у фінансових звітах компаній. На наш погляд, причини, які зумовили появу аудиту, можна узагальнити таким чином: брак достовірної, об'єктивної інформації, яка виникає у зв'язку з відокремленням власника підприємства від менеджерів (членів керівництва, директорів). Розглянемо необхідність розвитку аудиту в сучасних умовах господарювання, що представлено на рис. 4.1.

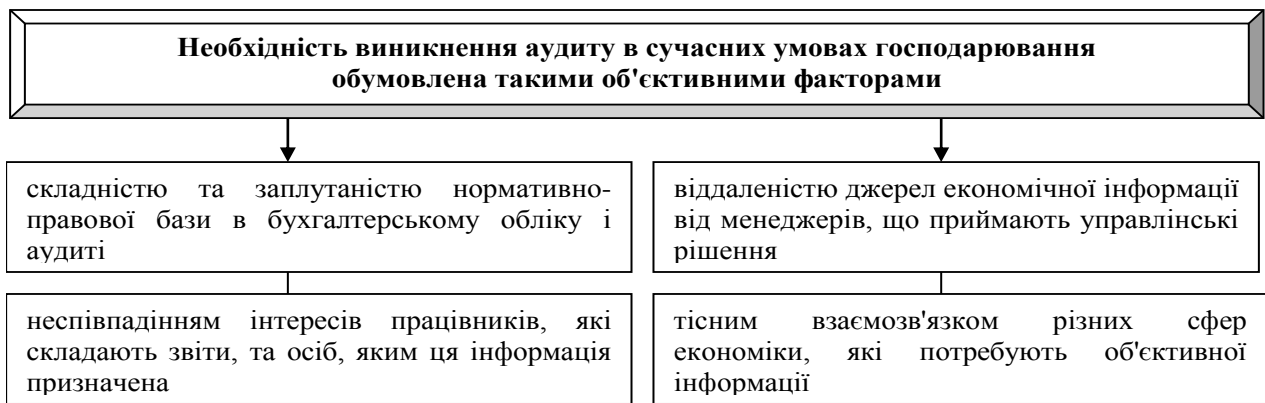


Рис. 4.1. Необхідність розвитку аудиту в сучасних умовах господарювання

У сучасній економічній ситуації в Україні необхідність ведення аудиту викликана ще й деякими суб'єктивними чинниками:

- недостатньою кваліфікацією працівників, які задіяні в облікових процесах, особливо головних бухгалтерів;

- складною системою регулювання економіко-правових відносин господарюючих суб'єктів та частими їх змінами, що позбавляє змоги працівників, задіяних в облікових процесах, та юристів невеликих фірм (як правило головний бухгалтер виконує функції і обліковця, і юриста) стежити за постійними змінами та доповненнями в нормативно правових актах, незнання яких може спричинити нарахування відповідними контролюючими органами великих штрафних санкцій, котрі можуть призвести до банкрутства підприємства. Самостійно ж захистити свої економічні інтереси, не звертаючись до висококваліфікованих спеціалістів, малі підприємства просто не в змозі;

- недостатньою роз'яснювальною та консультаційною роботою державних контролюючих органів щодо чинного законодавства, що змушує підприємства звертатися з цього приводу до незалежних фахівців. Усе це робить незалежну аудиторську діяльність важливим інструментом незалежного контролю інфраструктури ринкової економіки.

Аудит у країнах із розвинутою ринковою економікою пройшов у своєму розвитку певний еволюційний шлях.

Слово «аудит» походить від латинського «audio» – той, що вислуховує, відповідно «auditor» означає «слухач», «учень», «послідовник». Тому процес перевірки звітів, які потім заслуховувались власниками, і отримав назву аудит.

Та семантика слова «аудит» давно змінилась на значення всебічного контролю та аналізу господарської діяльності з можливістю висловлення фахової думки аудитора, щодо її ефективного ведення, або конкретної відповіді на поставлене запитання замовника.

Отже, досліджуючи аудит в історичному ракурсі, можна стверджувати, що аудит має багатовіковий період розвитку.

Розвиток аудиту бере свій початок із виникнення обліку, де необхідно було проводити контроль господарської діяльності. Наприклад, в середньовічній Європі, коли грамотних та писемних людей було мало, аудитором називали службовця, який повинен був вислуховувати звіти посадових осіб. На початковому етапі розвитку аудиту на аудитора покладалась функція контролю за діяльністю посадових осіб з метою викриття фактів обману та шахрайства.

Розвиткові аудиту сприяло також розмежування функцій та інтересів власників (менеджерів, адміністрації, управлінців), коли власник для управління своїми підприємствами почав наймати спеціальний апарат. Традиційною для тих часів була так звана практика «прослуховування» бухгалтерів. Прагнучи отримати якомога більший прибуток, власники, що наймали управлінців, призначали контролерів, до обов'язків яких входило вислуховувати підзвітних осіб.

Існує думка, підкріплена історичними фактами, що вперше в історії людської цивілізації аудит як вид фінансового контролю виник у Китаї в 700 р. до н.е., де вже тоді існувала посада генерального аудитора, який був гарантом чесності державних службовців, які мали доступ до державних грошей.

Наступною віхою в розвитку аудиту був період розквіту італійських міст-держав. Тут продовжувалося паралельне співіснування контролю на приватному та державному рівнях. Італійські купці користувалися послугами аудиторів при перевірці звітів капітанів кораблів, які поверталися з Нового Світу з вантажами, призначеними для перших. Такі перевірки проводилися з метою запобігання розкрадань на кораблях. Записи про аудит у 1394 р. в м. Піза свідчать, що перевірки організовували також для виявлення можливих розтрат і розкрадань з боку державних службовців. Основна вимога до аудиту полягала в дотриманні точності – лише таким чином можна було виявити помилки.

В Америці перша бухгалтерська контрольна перевірка відбулася у 1631р., коли з Голландії до м. Плімут (Масачусетс) було направлено бухгалтера для аналізу надходжень податків з колонії.

У чистому вигляді радянський і російський аудит був відсутній, незважаючи на кілька історичних спроб його створення (у 1888–1889 рр. – Інститут присяжних бухгалтерів, у 1907–1914 рр. – Інститут бухгалтерів і в 1928–1930 рр. – Інститут державних бухгалтерів-експертів). Звичайно, окремі елементи цієї сфери діяльності фахівців з обліку, контролю й аналізу через їхню об'єктивну необхідність у СРСР і в Росії завжди мали місце. У переважній більшості випадків такі елементи були розрізненими і не являли собою систематизованого цілого – аудиту як невід'ємного елемента ринкової інфраструктури. Вони і не іменувалися аудитом.

Ті окремі дослідження і практичні розробки, що звичайно виконуються на Заході аудиторськими фірмами і супроводжуються конкретними рекомендаціями для адміністрації клієнтів щодо керування, обліку й аналізу

господарської діяльності, автоматизації обліково-аналітичних робіт, стали необхідними для нової Росії.

В Україні перші зародки аудиту з'явилися у 1987–1989 рр. за часів Радянського Союзу. В цей період на рівні міністерств, коли почали діяти спільні підприємства з іноземним капіталом, була створена консалтингова фірма «Інаудит» у Москві. В Україні було створено дочірнє відділення «Інаудиту» [4].

Виникненню та подальшому розвитку аудиторської діяльності в Україні сприяли крах адміністративно-командної системи та нові умови господарювання. В умовах переходу до ринкової економіки незалежний аудиторський контроль набуває вагомого значення, особливо в процесі приватизації та акціонування державних підприємств. Він виступає гарантом засвідчення достовірності даних, зазначених у бухгалтерській звітності.

Самостійний розвиток аудиту в Україні почався у 1991 році після набуття Україною незалежності.

Офіційне визнання аудиту відбулося в 1993 році після прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року. В цьому ж році була створена Аудиторська палата України та Спілка аудиторів України.

За період IV етапу було внесено зміни до Закону України «Про аудиторську діяльність». Відповідно до статті 10 цього закону з 1993–1995 рр. аудиту підлягали всі підприємства різних організаційно-правових форм власності, окрім установ, що фінансувалися з державного бюджету. Із внесенням змін до ст. 10 обов'язковому аудиту підлягали ВАТ, комерційні банки, страхові компанії, фондові біржі, ТзОВ, закриті акціонерні товариства, кооперативи, що замовляли аудиторську перевірку при потребі. Також для цього етапу було характерне те, що АПУ розробила тимчасові національні нормативи аудиту (ННА) на основі Міжнародних стандартів аудиту.

Становлення громадянського суспільства, розвиток приватного підприємництва як його економічної основи зумовили появу аудиту в Україні. Ухвалення в квітні 1993 р. Закону України «Про аудиторську діяльність» надало легітимності цій формі незалежного фінансового контролю і стало імпульсом її інтенсивного розвитку. За цей період в Україні сформовано систему незалежного аудиту, подібну до тих, що існують в країнах з ринковою економікою. Інфраструктура, забезпечення та функціонування цієї системи продовжують удосконалюватися.

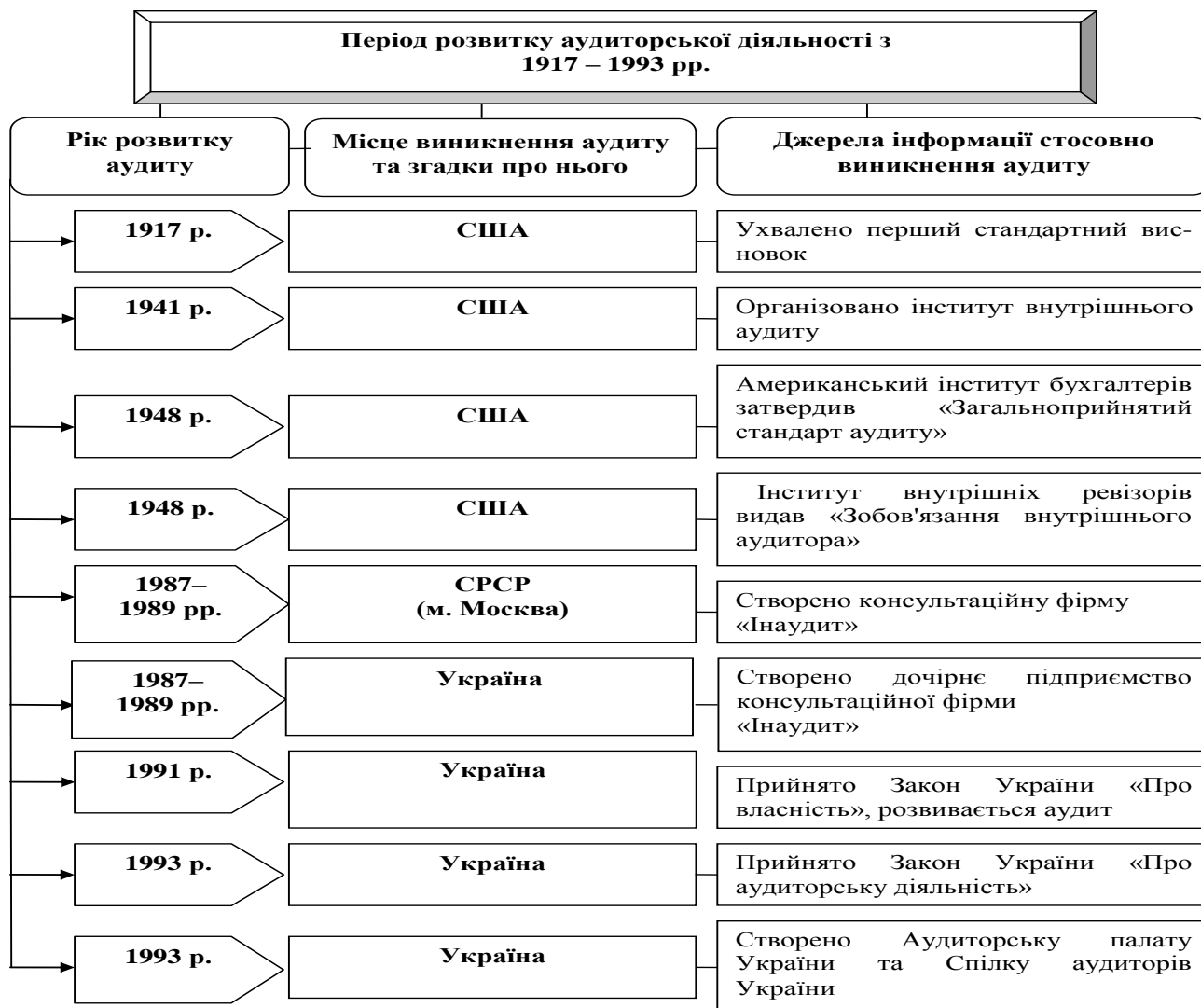


Рис. 4.2. Період з 1917 – 1993 рр. виникнення аудиторської діяльності у світовій практиці

Аудиторська діяльність в Україні почала розвиватись з переходом до ринкових відносин. Підтримка аудитора стала необхідною кожному підприємству (незалежно від форми власності). Забезпечення й функціонування системи аудиту в Україні продовжує удосконалюватися. Створення незалежного аудиту є результатом спільних зусиль зацікавлених фахівців на шляху реформування економіки та розвитку її приватного сектора в цілому.

Започаткуванню аудиту в Україні сприяли як зовнішні, так і внутрішні чинники. З 1999 р. в країну почав надходити іноземний капітал, власникам якого хотілося мати реальне уявлення про стан активів і пасивів українських підприємств. Маючи недовіру до системи колишнього радянського фінансового контролю і не бажаючи поступатися звичками, інвестори, в особі Світового банку, МБРР, USADI та інших донорських організацій, «рекомендували» керівництву країни спочатку запровадити у вітчизняну практику міжнародні стандарти обліку та аудиту, а згодом і незалежний аудит.

Започаткування аудиту було пов'язане з необхідністю здійснення незалежних від органів держави та місцевого самоврядування фахових перевірок з метою надання користувачам професійних суджень щодо достовірності інформації про діяльність господарюючих суб'єктів. Розвиток аудиторської діяльності зумовив появу кількох різновидів аудиту. За цей час в Україні апробовані зовнішній незалежний (обов'язковий та ініціативний) і внутрішній аудит.

За період існування аудиторської діяльності Україна підтверджує важливість обов'язкового аудиту. До сфери обов'язкового аудиту належать перевірки, які здійснюються на основі підтвердження достовірності та повноти звітності з метою забезпечення суспільної контрольованості підприємницької діяльності, з'ясування фінансового стану господарюючих суб'єктів, процесів емісії цінних паперів, здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змін власності, порушення питань щодо визнання господарюючих суб'єктів неплатоспроможними або банкрутами тощо.

Існуючі потреби господарюючих суб'єктів в отриманні допомоги аудиторів обумовлюють розвиток ініціативного аудиту. Його надають у формі аудиторських послуг, обсяги і спектр яких збільшуються та урізноманітнюються. Це тематичні та вибіркові аудиторські перевірки актуальних питань підприємницької діяльності, економіко-правовий аналіз установчих документів і бізнес-планів, фінансовий аналіз бухгалтерської звітності, консультації тощо.

Поряд з ініціативним аудитом дістав свій подальший розвиток внутрішній аудит, який має велике значення у вдосконаленні корпоративного менеджменту. На мікроекономічному рівні, особливо в акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах, його становлення супроводжується запровадженням діагностичного, профілактичного, санаційного та інших новітніх видів аудиту.

Свідченням сприйняття українською економікою і суспільством ідеї незалежного контролю є достатньо розвинена інфраструктура аудиту. Її основу становлять понад 3,3 тис. сертифікованих аудиторів, які працюють у складі 1584 аудиторських фірм, та понад 0,8 тис. аудиторів-підприємців, які здійснюють аудиторську діяльність одноосібно. Саме вони надають господарюючим суб'єктам висновки з професійними судженнями про результати аудиторських перевірок. Загальна чисельність працівників, зайнятих аудиторською діяльністю в Україні, на сьогодні становить понад 8,2 тис. чоловік. Штатними є майже 5,4 тис. аудиторів, у тому числі сертифікованих – близько 2,3 тис. Важливою складовою аудиторської спільноти, чисельність якої поступово зростає, є представники внутрішнього аудиту [5, с.5].

Організаційний каркас системи незалежного аудиту створюють і такі її важливі компоненти, як Всеукраїнська професійна громадська організація – Спілка аудиторів України та Аудиторська палата України. Мережа належних їм територіальних структур зосереджена в усіх регіонах України. Вищим

керівним органом Всеукраїнської професійної громадської організації є з'їзд делегатів, який скликається раз на рік.

До Спілки аудиторів України на засадах фіксованого індивідуального членства входять близько 1,5 тис. аудиторів. Об'єднання аудиторів у спілку дає їм змогу вирішувати організаційні питання розвитку аудиторської діяльності в Україні, що забезпечує підготовку нормативної бази сертифікації аудиторів, розробку та впровадження в практику стандартів аудиту, постійне вдосконалення професійних знань аудиторів. Пріоритет надається питанням забезпечення незалежності в діяльності аудиторів, дотримання аудиторами норм і стандартів аудиту та вимог Кодексу етики аудитора.

Незалежним органом, покликаним врегульовувати системне забезпечення та процес здійснення аудиту, є Аудиторська палата України. Вона об'єднує професійних аудиторів і представників державних органів. Поряд із представниками, делегованими аудиторським загалом, до складу Аудиторської палати сьогодні входять представники Міністерства фінансів, Міністерства юстиції, Міністерства економіки, Державної податкової адміністрації, Національного банку, Державного комітету статистики, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, Рахункової палати та Державної контрольно-ревізійної служби України.

Для сучасного аудиту як професійної діяльності властива така характерна риса, як відповідальність перед громадськістю. Саме ця риса визначає основну мету аудиторської діяльності – задоволення чотирьох основних потреб, реалізації яких очікує громадськість: довіра, професіоналізм, якість послуг, конфіденційність.

Оскільки риси, що визначають загальну мету аудиторської діяльності мають перманентно зростати, то питання самовдосконалення та підвищення кваліфікації є завжди актуальними. Тому удосконалення інфраструктури, підвищення кваліфікації фахівців ґрунтується на нормативно-правовому, інформаційно-методичному та програмно-технологічному забезпеченні, яке постійно оновлюється. Сьогодні відбувається черговий етап удосконалення нормативного регулювання вітчизняного аудиту, зумовленого орієнтацією на прийняті світовими стандартами вимоги до аудиторських перевірок і супутніх послуг.

Так, подальший розвиток системи незалежного аудиту пов'язаний з підвищенням його значущості в підприємницькій і суспільній сферах, зростанням ролі в управлінні діяльністю господарюючих суб'єктів. Він спирається на якісне поліпшення наукового та освітнього забезпечення аудиторської діяльності, яке удосконалюється відповідно до динамічних суспільно-господарських змін, що відбуваються в країні.

Упродовж часу становлення України як суверенної держави реформуються її владні структури, що ґрунтуються на державній власності і мають розвинену та розгалужену контролюючу мережу. Розвивається місцеве самоврядування, яке спирається на комунальну власність і потребує створення органів муніципального контролю.

Поряд із тим відбувається становлення громадянського суспільства, економічною основою якого є приватна власність. Забезпечення гарантованих Конституцією прав володіти, користуватися та розпоряджатися приватною власністю зумовлює виникнення і посилює актуальність розвитку незалежного контролю. Однією із найважливіших його форм є аудит.

З моменту ухвалення Закону України «Про аудиторську діяльність» було визначено економіко-правові засади незалежного аудиту. Вони покликані сприяти розвитку національного господарства та демократизації суспільного життя країни.

Створення системи незалежного аудиту – істотне надбання суспільно-господарської та соціально-політичної практики в період становлення України як суверенної держави і є результатом спільних зусиль влади та бізнесу на шляху реформування економіки, розвитку її приватного сектора, розбудови громадянського суспільства.

Здійснення аудиту передбачає захист майнових і фінансових інтересів господарюючих суб'єктів, надання можливостей самостійного вибору аудиторів, які мають здійснювати перевірку. Одна з особливостей незалежного контролю – його демократичність. Важливими ознаками демократизму аудиту є його економіко-правові цілі, прозорість (з одночасним збереженням комерційної таємниці замовника), варіативність у виборі аудитора, відповідальність за якість здійснених перевірок.

Ці ознаки суттєво відрізняють незалежний контроль від державного. Водночас вони вказують на необхідність демократизації тих різновидів державного, особливо фіскального, контролю, які мають імперативний характер.

За період незалежного аудиту набула розвитку інфраструктура аудиту. Вона на сьогодні охоплює аудиторів, які надають професійні послуги в складі аудиторських фірм, та аудиторів-підприємців, які діють одноосібно, зареєструвавши аудиторську діяльність. В аудиторських фірмах працевлаштовані фахівці з бухгалтерського обліку, фінансів, оподаткування, господарського права, а також інші співробітники, які працюють під керівництвом сертифікованих аудиторів.

Важливим компонентом аудиторського загалу є представники внутрішнього аудиту. Цей різновид аудиту набуває дедалі більшого поширення в банках, акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах та інших корпоративних структурах.

Аудитори належать до найкваліфікованішого підрозділу економістів України. Кожен сертифікований аудитор має вищу освіту, не менше трьох років безперервного стажу практичної роботи. Аудитори володіють досвідом бухгалтерського обліку та аудиту за вимогами міжнародних стандартів, а також знаннями з фінансового аналізу, оподаткування, господарського права тощо.

Становлення громадянського суспільства, розвиток приватного підприємництва як його економічної основи зумовили появу аудиту в Україні. Ухвалення в квітні 1993 р. Закону України «Про аудиторську

діяльність» надало легітимності цій формі незалежного фінансового контролю і стало імпульсом її інтенсивного розвитку. За цей період в Україні сформовано систему незалежного аудиту, подібну до тих, що існують в країнах з ринковою економікою. Інфраструктура, забезпечення та функціонування цієї системи продовжують удосконалюватися.

Аудиторська діяльність в Україні почала розвиватись з переходом до ринкових відносин. Підтримка аудитора стала необхідною кожному підприємству (незалежно від форми власності). Забезпечення й функціонування системи аудиту в Україні продовжує удосконалюватися. Створення незалежного аудиту є результатом спільних зусиль зацікавлених фахівців на шляху реформування економіки та розвитку її приватного сектора в цілому.

Започаткуванню аудиту в Україні сприяли як зовнішні, так і внутрішні чинники. З 1999 р. в країну почав надходити іноземний капітал, власникам якого хотілося мати реальне уявлення про стан активів і пасивів українських підприємств. Маючи недовіру до системи колишнього радянського фінансового контролю і не бажаючи поступатися звичками, інвестори, в особі Світового банку, МБРР, USADI та інших донорських організацій, «рекомендували» керівництву країни спочатку запровадити у вітчизняну практику міжнародні стандарти обліку та аудиту, а згодом і незалежний аудит.

Започаткування аудиту було пов'язане з необхідністю здійснення незалежних від органів держави та місцевого самоврядування фахових перевірок з метою надання користувачам професійних суджень щодо достовірності інформації про діяльність господарюючих суб'єктів. Розвиток аудиторської діяльності зумовив появу кількох різновидів аудиту. За цей час в Україні апробовані зовнішній незалежний (обов'язковий та ініціативний) і внутрішній аудит.

За період існування аудиторської діяльності Україна підтверджує важливість обов'язкового аудиту. До сфери обов'язкового аудиту належать перевірки, які здійснюються на основі підтвердження достовірності та повноти звітності з метою забезпечення суспільної контрольованості підприємницької діяльності, з'ясування фінансового стану господарюючих суб'єктів, процесів емісії цінних паперів, здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змін власності, порушення питань щодо визнання господарюючих суб'єктів неплатоспроможними або банкрутами тощо.

Існуючі потреби господарюючих суб'єктів в отриманні допомоги аудиторів обумовлюють розвиток ініціативного аудиту. Його надають у формі аудиторських послуг, обсяги і спектр яких збільшуються та урізноманітнюються. Це тематичні та вибіркові аудиторські перевірки актуальних питань підприємницької діяльності, економіко-правовий аналіз установчих документів і бізнес-планів, фінансовий аналіз бухгалтерської звітності, консультації тощо.

Поряд з ініціативним аудитом дістав подальшого розвитку внутрішній аудит, який має велике значення у вдосконаленні корпоративного менеджменту. На мікроекономічному рівні, особливо в акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах, його становлення супроводжується запровадженням діагностичного, профілактичного, санаційного та інших новітніх видів аудиту.

Надважливою темою у будь-якій галузі сьогодні є нові законодавчі зміни. Аудиторська діяльність не виняток. Почнемо з того, що Закон України «Про аудиторську діяльність» потребує змін відповідно до вимог Європейського законодавства до аудиторської діяльності щодо Директив Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу (ЄС). Важливо зазначити, що, крім імплементації уніфікованих норм щодо роботи аудиторських компаній, є необхідність оптимізувати діяльність професійних організацій. Також є потреба у зміні формування комісії з сертифікації аудиторів, комісії з контролю за якістю діяльності аудиторських компаній та аудиторів.

У складних сучасних умовах, які переживає українська економіка, важливою є роль європейських фінансових інституцій та великих міжнародних компаній, зокрема Світового банку та аудиторських компаній «Великої четвірки», які лобіюють власні інтереси через державні інститути та отримують переваги на законодавчому рівні перед українськими, що може похитнути вільний конкурентний ринок. Тому підвищення кваліфікації українських аудиторів та якості фінансових звітів є надзвичайно актуальною проблемою.

Підсумовуючи, варто зазначити, що аудиторська діяльність в Україні у розрізі євроінтеграційних процесів потребує обговорень у широких колах професійної спільноти та співставлень з міжнародною практикою провадження аудиторської діяльності, що прискорить приведення діяльності аудиторів у відповідність до європейських норм. Також багато концептуально-інституційних проблем розвитку аудиту в умовах підписання Угоди про асоціацію з ЄС залишаються актуальними як для українських компаній і державних установ, так і для світових фінансових й аудиторських інституцій.

Багато аспектів аудиторської діяльності в Україні вимагають доопрацювання та розвитку відповідно до вимог ЄС. Основні проблеми та невідповідності проявляються в таких питаннях: процедура формування та склад наглядових органів, фінансування, прозорість і контроль за аудиторською діяльністю [6].

Перед сучасним обліком та аудитом стоїть завдання якомога якісніше постачати інформацію в зовнішнє середовище. Інформація повинна давати об'єктивну оцінку активів, капіталу підприємства для того, щоб інвестори могли приймати правильні рішення. Повинні бути знайдені нові шляхи гармонізації обліку, отримання максимально точної інформації про реальну вартість бізнесу [7].

Головним напрямом контролю аудиторської діяльності в Україні має стати контроль якості аудиторських послуг. Взаємна довіра країн до результатів аудиту базується на визнанні систем нагляду та контролю якості аудиту. Одним з положень Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) № 537/2014 є створення громадських наглядових органів, в яких регулювання здійснюється більшістю спеціалістів у галузях економіки та права, які не є практикуючими аудиторами. Органи нагляду несуть відповідальність за утвердження аудиторських фірм, контроль якості аудиту, безперервне підвищення рівня кваліфікації аудиторів та застосування розслідувань та дисциплінарних заходів стосовно аудиторських фірм [4]. Водночас необхідне тісне співробітництво всіх регуляторів, які стосуються моніторингу аудиторів, а також суворого покарання за неетичну та непрофесійну поведінку [6]. З 2007 року при Аудиторській палаті України (АПУ) працює Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг, створений для здійснення покладених на палату Законом України «Про аудиторську діяльність» повноважень щодо організації контролю за якістю аудиторських послуг.

Має бути збережений підхід країн ЄС до забезпечення якості аудиту, а саме Директиви ЄС при наданні аудиторами обов'язкового аудиту. Директива становить основу змін правової бази і визначає основні характеристики системи, зокрема Суспільного Нагляду (СН), визначає певний мінімум обов'язкових вимог щодо ефективної системи СН, наведених у Директиві 2014/56/ЄС, які включають:

- незалежність від представників професії;
- відповідальність за проведення перевірок з контролю якості;
- належний рівень фінансування, наявність висококваліфікованих кадрів.

Зазначені вимоги мають бути втілені в українське законодавство, що регулює аудиторську діяльність, оскільки Україна зобов'язалася поступово привести своє законодавче поле у відповідність до таких законодавчих актів ЄС:

- Директива ЄС 2006/43/ЄС із змінами та доповненнями згідно з Директивою ЄС 2014/56/EU від травня 2014* щодо обов'язкового аудиту – норми директиви мають бути впроваджені протягом трьох років від дати набуття чинності Угоди про Асоціацію (УА) та Додатку ХХХV до Розділу 13 УА;
- Постанова ЄС №1606/2002 щодо прийняття міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: два роки від дати набуття чинності УА;
- Четверта Директива від 25.07.1978 щодо річної звітності (78/660/ЕЕС) – три роки від Директиви ЄС з бухгалтерського обліку 2013/34/EU, прийнятої у травні 2013 року – строк не встановлено.

Перелічені вимоги можна втілити тільки через реалізацію професійного розвитку суб'єктів, що задіяні у ринку аудиторських послуг, таким чином:

- навчальні плани вищих навчальних закладів мають бути переглянуті на відповідність та постійно оновлюватись разом зі змінами стандартів та вимог у галузі аудиту та фінансової звітності, відстежуючи такі зміни на національному та міжнародному рівнях;

- сертифікація професійних аудиторів має базуватися не тільки на необхідному рівні теоретичних знань відповідних предметів, але і на професійній здатності застосовувати такі теоретичні знання на практиці, підтвердженій відповідною професійною діяльністю (мінімум три роки);

- постійна професійна освіта професійних аудиторів повинна проявлятися у тому, що вони зобов'язані брати участь у відповідних програмах безперервної освіти для того, щоб підтримувати свої теоретичні знання та професійні навички на високому рівні для забезпечення належної якості своїх послуг.

Аудиторська спільнота почала реалізовувати деякі з зазначених планів, а саме: з першого січня 2013 року аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці, зобов'язані отримати підтвердження Аудиторської палати України про проходження контролю якості. Суб'єктам аудиторської діяльності, які не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, встановлюється термін шість місяців для вжиття заходів з метою усунення недоліків системи контролю якості.

Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг після закінчення встановленого терміну здійснює перевірку зазначених суб'єктів аудиторської діяльності на предмет усунення недоліків системи контролю якості.

Суб'єкти аудиторської діяльності, які за наслідками повторної перевірки на предмет усунення недоліків системи контролю якості не отримали підтвердження Аудиторською палатою України відповідності створеної системи контролю якості аудиторських послуг, не мають права виконувати завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Публічність і прозорість є ключовими факторами в боротьбі з корупцією в аудиторському середовищі. Згідно з цим необхідно публікувати не лише звітність компанії, але також і аудиторські висновки.

Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012–2017 роки включала в себе такі пріоритети: забезпечити застосування міжнародних стандартів аудиту; залучити професійні громадські організації аудиторів і бухгалтерів України до регулювання аудиторської діяльності; знизити бар'єри входження в професію і удосконалити систему забезпечення якості аудиторських послуг і незалежності аудитора.

Також важливими питаннями будуть забезпечення зростання ринку аудиторських послуг, цінності суб'єктів аудиторської діяльності та сертифіката аудитора, подолання недобросовісної конкуренції на ринку аудиторських послуг, поліпшення регуляторної діяльності у сфері аудиту. Для поліпшення регуляторної діяльності у сфері аудиту необхідно внести певні зміни до Закону України «Про аудиторську діяльність».

Зміни в регуляторній політиці здійснюються за двома напрямками:

а) законодавче забезпечення та визнання місця АПУ як головного координаційного органу в системі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та її суб'єктами в Україні;

б) законодавче забезпечення рекомендацій Євросоюзу щодо вимог до регулювання в галузі обов'язкового аудиту з метою задоволення євроінтеграційних прагнень України [4].

Тому основним є те, що європейське законодавство вимагає запровадження європейської системи контролю якості послуг, і цього потребує ринок аудиторських послуг в Україні. Зміни до законодавства про аудиторську діяльність спрямовані на адаптацію національного законодавства до стандартів Європейського Союзу (Директива 2014/56/ЄС та Регламент (ЄС) № 537/2014), підвищення якості аудиторських послуг, надання інвесторам, власникам і контролюючим органам достовірної та підтвердженої інформації про результати діяльності підприємств, що сприятиме поліпшенню інвестиційного клімату в Україні. Важливою проблемою аудиторського ринку є і те, що нинішня система сертифікації недосконала і сама по собі не може повноцінно гарантувати якість підготовки аудитора, тому до вибору аудитора не можна підходити формально, орієнтуючись тільки на його сертифікат. Непрозора система сертифікації аудиторів певною мірою перешкоджає також припливу кадрів в аудиторський бізнес.

Таким чином, має бути забезпечено:

➤ підвищення прозорості в діяльності Аудиторської палати України шляхом розмежування функцій нагляду, сертифікації і контролю якості послуг аудиторів;

➤ виконання Аудиторською Палатою України покладених на неї функцій щодо розробки єдиних методологічних підходів (у вигляді поетапних практичних рекомендацій щодо оформлення документації) до проходження контролю якості;

➤ зменшення формальних підходів до проходження аудиторами та аудиторськими фірмами процедур з контролю якості;

➤ на загальнодержавному рівні підвищення кваліфікації суб'єктів, що бажають займатись аудиторською діяльністю, та тих суб'єктів, які вже функціонують на ринку аудиторських послуг, забравши з цих процесів формальну складову [6].

Нові суспільні відносини, спрямовані на створення ефективного суспільства, зумовлюють важливу роль аудиту в різних галузях економіки України. Наукове розуміння проблем аудиту є необхідною складовою становлення професійних фахівців в економічній галузі знань.

Аудиторська діяльність, яка передбачає об'єктивність оцінки облікової та звітної інформації про фінансово-господарську діяльність господарюючого суб'єкта, базується на зацікавленості користувачів інформації про досліджувані аудитором об'єкти у її достовірності набуває все більшої актуальності. Особливу роль при цьому відіграє незалежний аудитор, думка якого лягає в основу прийняття управлінського рішення

користувача інформації щодо господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Список використаних джерел

1. Адамс Р. Основи аудита пер. англ.; Под. ред. Я.В. Соколова. М., 1995. 398 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підруч. для студ. спеціальності «облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП Рута, 2006. 512 с.
3. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Сучасні тенденції і проблеми розвитку аудиту в Україні. // Вісник Львівської комерційної академії. Серія «економічна» Вип. 16 Л., 2004. С. 3–8.
4. Колісник Г.М., Слюсаренко В.Є. Аудит: навчальний посібник (друге видання, доповнене) Ужгород: КП Ужгородська міська друкарня. 2016. 456с.
5. Пилипенко І., Шевчук В. Національна система аудиту: проблема становлення і розвитку // Бухгалтерський облік і аудит. 2007. №3. С. 5–12.
6. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні: монографія. К. : ТОВ Центр учбової літератури. 2014. 184с.
7. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проект емісії». – Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.
8. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.
9. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги». – Затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.
10. Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги», затверджений рішенням Аудиторської палати України № 304/1 від 24.12.2014 р.
11. Про аудиторську діяльність: Закон України №3125 – XII від 22. 04. 1993 р. (із змінами та доповненнями) URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
12. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту». URL: http://search.ligazakon.ua /1_doc2.nsf /link1/FIN63025.html.

4.2. Особливості здійснення аудиту

Реалізація Україною стратегії іновативно-іноваційного розвитку економіки передбачає наявність функціонування розвинутого фондового ринку. Будучи невід'ємним компонентом фінансової системи, ефективність його функціонування значною мірою обумовлена діяльністю ефективної банківської системи, ринку цінних паперів та державної фінансової системи в цілому.

Враховуючи те, що основною функцією фондового ринку є мобілізація тимчасово вільних грошових ресурсів та їх трансформація у інвестиційний капітал шляхом розміщення цінних паперів виникає об'єктивна потреба глибокого наукового розуміння його сутності та механізмів функціонування. Саме ця обставина суттєво підвищує інтерес до достовірності інформації щодо суб'єктів господарювання, які здійснюють емісію цінних паперів.

В цьому контексті виникає потреба у глибокому розумінні аудиту як самостійного інституту ринкової економіки. Особливо важливим для розуміння статусу аудиту в сучасних умовах є потреба в аналізі нормативно правової бази, яка регулює функціонування аудиту та застосування європейських стандартів, практик, та принципів, рекомендованих IOSCO.

З огляду на це, автор основну увагу сконцентровує на теоретичному підґрунті функціонування аудиту та практичному його застосуванні як основного контролера господарюючих суб'єктів, що є емітентами цінних паперів.

Також створення нових суспільних відносин, спрямованих на створення ефективного суспільства, зумовлює важливу роль аудиту в різних галузях економіки України. Наукове розуміння проблем аудиту є необхідною складовою становлення та постійного росту професійних фахівців, що функціонують на ринку аудиторських послуг.

Все більшої актуальності аудиторська діяльність набуває в сучасних умовах, оскільки вона передбачає об'єктивність оцінки облікової та звітної інформації про фінансово-господарську діяльність господарюючого суб'єкта, що базується на зацікавленості користувачів інформації про досліджувані аудитором об'єкти у її достовірності. Особливу роль при цьому відіграє незалежний аудитор, думка якого лягає в основу прийняття управлінського рішення користувача інформації щодо господарської діяльності суб'єкта господарювання.

У вітчизняній літературі дослідженню незалежного виду контролю – аудиту приділяється значна увага таких вчених як: Н.І. Дороша, В.І. Кравченка, В.М. Опаріна, О.Ю. Редька, Н.І. Рубана, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріна та інші.

Сучасна економіка в складних умовах конкурентної боротьби висуває високі вимоги до рівня професійної підготовки спеціалістів з обліку і аудиту. Такі вимоги пов'язані з об'єктивними та суб'єктивними умовами функціонування Української економіка, яка знаходиться в стадії глибоких трансформаційних процесів. Перехід на прогресивні світові стандарти зумовлює швидку зміну законодавства, що регулює діяльність

господарюючих суб'єктів, які функціонують на ринку, а відтак і організацію облікових процесів, яка пов'язана із організацією контролю за ними як внутрішню, так і зовнішню. Проблема організації і розвитку аудиту як внутрішнього, так і зовнішнього у господарюючого суб'єкта останнім часом напряду пов'язана з його життєдіяльністю.

Аудит як складова економічного контролю виявляє і розкриває нові можливості підприємницької діяльності, визначає її ефективність та відповідність чинному законодавству, нормативно-правовим документам, досліджує організацію господарських процесів, планування, збереження фінансових ресурсів, дотримання технологічної і трудової дисципліни, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах окремого підприємства.

Аудит – це вид діяльності, що полягає в оцінці фахівцем наданої йому та зібраної ним інформації, що стосуються функціонування і становища об'єкта дослідження або інформації, здоров'я, що стосується такого становища і функціонування, що проводиться компетентним незалежним фахівцем, який, виходячи з установлених критеріїв, висловлює власну думку про якісний бік функціонування об'єкта дослідження.

Вибір та застосування метода аудиторської діяльності є шляхом пізнання, дослідження, а також способом дослідження явищ, процесів, створених людиною систем та сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається.

Найважливішою умовою, від якої залежить якість аудиту, є висококваліфіковані кадри.

Оскільки предметом аудиторської діяльності є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що знаходяться в сфері аудиторської оцінки. Тому аудит передбачає оцінку законності здійснення господарських процесів та достовірності інформації, що цікавить користувачів та замовників аудиту. Аудит має багато спільного з предметом ревізії, судово-бухгалтерської експертизи та економічного аналізу.

Виходячи з вище наведеного дослідження особливостей функціонування обумовлене такими об'єктивними факторами:

- складністю та запутаністю нормативної бази та постійними його змінами;
- віддаленістю джерел економічної інформації від осіб, що приймають управлінські рішення;
- недостатньою кваліфікацією керівників господарюючих суб'єктів;
- недостатньою роз'яснювальною та консультативною роботою контролюючих органів з питань чинного законодавства України.

Основою здійснення аудиту в Україні є управління процесом регулювання роботи аудиторських фірм, аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, та всією аудиторською спільнотою в державі з метою дотримання єдиних методологічних вимог.

Аудиторська діяльність в Україні є саморегулюючою, держава лише встановлює перелік вимог до проведення аудиту, а методику його проведення визначають Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України та їх територіальні відділення шляхом затвердження стандартів, норм, положень, інструкцій, роз'яснень.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність» та з ініціативи громадських професійних організацій. Загальна схема управління аудиторською діяльністю в Україні представлена на рис. 4.3.



Рис. 4.3. Управління аудиторською діяльністю в Україні [1, с.56]

Система нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні перманентно трансформується під світові стандарти. Триває процес визначення прав і обов'язків органів, що регулюють аудиторську діяльність, визначення ролі і функцій громадських організацій. Система нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні включає шість рівнів (рис. 4.4).

У Законі України «Про аудиторську діяльність» наведено загальні положення, визначено порядок сертифікації аудиторської діяльності, повноваження, порядок створення, регламентація діяльності Аудиторської палати України і Спілки аудиторів України; порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг; права, обов'язки та відповідальність

аудиторів і аудиторських фірм; обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» нормативне забезпечення аудиторської діяльності в Україні покладено на АПУ. Затверджені АПУ норми і стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання підприємствами, установами, організаціями.

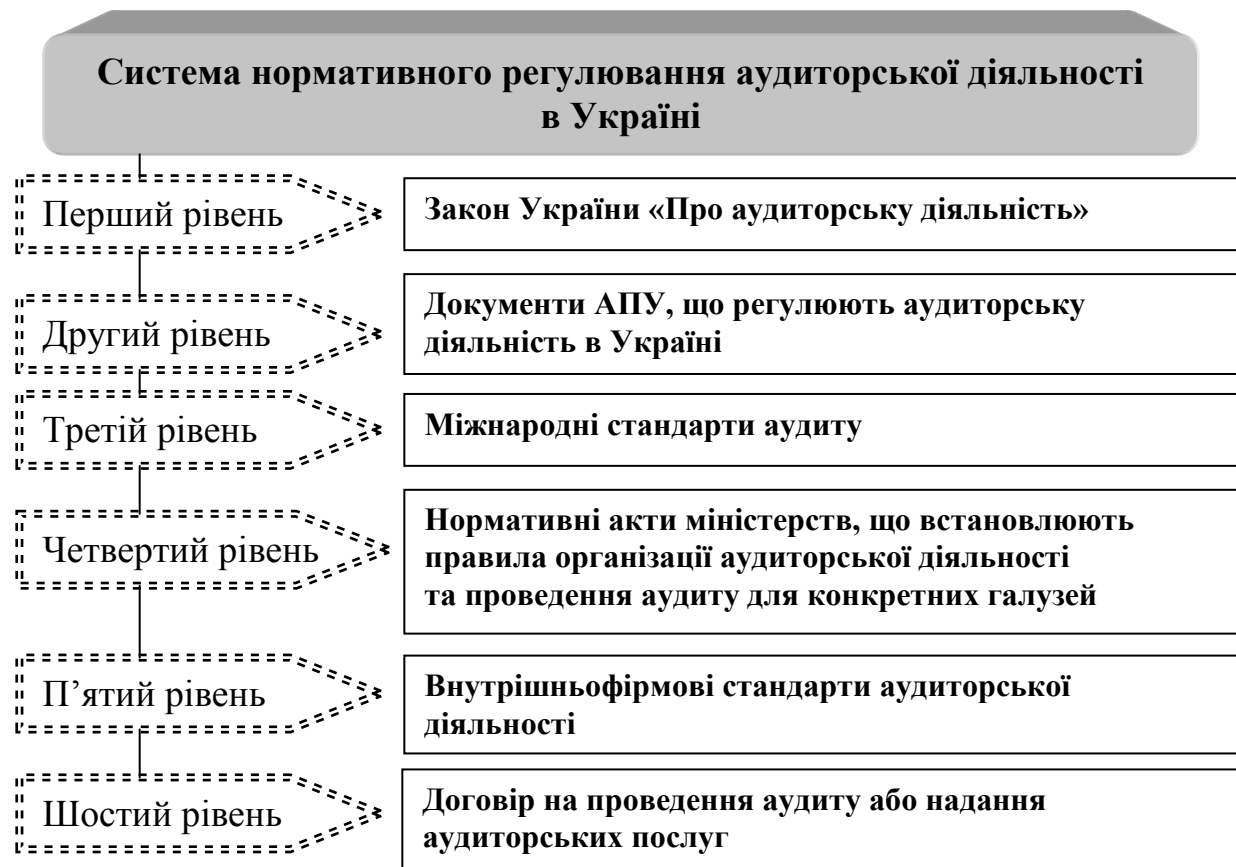


Рис. 4.4. Рівні нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні [1, с.83]

З 1 січня 2004 року набрали чинності Цивільний і Господарський кодекси України, низка норм яких спрямована на регулювання аудиторської діяльності в Україні. Так, у параграфі 4 «Аудит» глави 35 «Особливості правового регулювання фінансової діяльності» Господарського кодексу України дано визначення понять «аудиторська діяльність», «аудит», зазначено, хто може бути аудитором, визначено коло повноважень Аудиторської палати України тощо.

До документів АПУ, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, належать програми, інструкції, положення, зокрема: Положення про «Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають послуги», «Про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України», «Про сертифікацію аудиторів», «Про дисциплінарну комісію Аудиторської палати України», «Про комісію з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської

палати України», «Про комісію з стандартів і практики аудиту Аудиторської палати України», «Про комісію з питань зв'язків з громадськістю» тощо.

Отже незалежним самостійним органом, який здійснює організаційне і методологічне керівництво аудиторською діяльністю в Україні є Аудиторська палата України (АПУ). Вона створена відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» і функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування з 1993 року. АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку. Діяльність АПУ регламентується Статутом, прийнятим на засіданні АПУ 28 жовтня 1993 року зі змінами і доповненнями.

Основними завданнями діяльності АПУ є:

- сприяння розвитку аудиту в державі;
- вирішення принципових питань аудиторської діяльності в Україні на єдиній методологічній основі;
- сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів.
- АПУ виконує такі функції:
 - затверджує нормативи і стандарти аудиту, програми підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації аудиторів;
 - здійснює сертифікацію громадян України, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, пересертифікацію практикуючих аудиторів;
 - веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, оприлюднює дані Реєстру;
 - встановлює розмір плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на отримання сертифіката, та за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги;
 - організовує та здійснює перевірку дотримання суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів України;
 - створює на території України регіональні відділення, визначає їх повноваження і контролює діяльність;
 - сприяє виданню нормативних, методологічних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності;
 - готує пропозиції з питань розвитку аудиту в Україні та вносить їх на розгляд відповідних інстанцій;
 - розглядає скарги на діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань їх компетенції;
 - застосовує до аудиторів стягнення за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, на строк до одного року, або анулювання сертифікату та виключення з Реєстру;
 - бере участь у роботі міжнародних організацій з питань аудиту;

– веде облік та здійснює контроль постійного удосконалення знань аудиторами України.

Для виконання своїх повноважень АПУ створює постійно діючі комісії, тимчасові комісії та робочі групи з питань, віднесених до її компетенції (рис. 4.5).

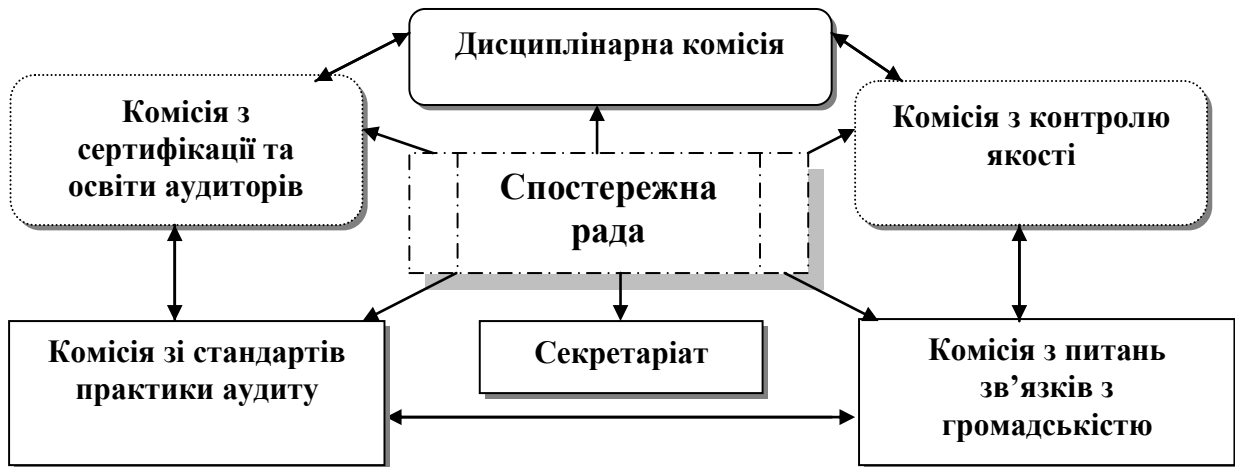


Рис. 4.5. Структура Аудиторської палати України [1, с.58]

АПУ має 16 регіональних відділень, повноваження яких визначаються «Положенням про регіональні відділення». Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

АПУ формується шляхом делегування до її складу п'яти представників від професійної громадської організації аудиторів України, по одному представникові від Міністерства фінансів України, Головної державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України, Міністерства юстиції України та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій.

Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегуються за їх згодою професійною громадською організацією аудиторів України в кількості п'яти представників і по одному представнику за пропозицією Міністерства фінансів України, Головної державної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України та Міністерства юстиції України.

Члени АПУ мають право:

- брати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданнях АПУ;
- вносити пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях АПУ;
- користуватися матеріально-технічною базою АПУ для виконання своїх функціональних обов'язків;
- здійснювати науково-методологічні розробки з аудиту за програмою АПУ;
- брати участь у підготовці та перепідготовці, сертифікації та пересертифікації аудиторів, експертизі проектів законоположень, перевірці

дотримання суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту;

- отримувати винагороду за науково-методологічну, педагогічну, експертну та перевірочну роботу, виконану відповідно до затвердженої програми та кошторису Аудиторської палати України;

- мати інші права на підставі відповідних рішень АПУ.

Члени АПУ зобов'язані:

- дотримуватись Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законів України, положень Статуту та рішень АПУ;

- бути присутніми на засіданнях АПУ. Пропуск більше трьох засідань поспіль розглядається як підстава для клопотання про дострокове припинення повноважень члена АПУ;

- мати інші обов'язки на підставі відповідних рішень АПУ. Персональний склад АПУ підлягає щорічній ротації (призначення нових членів АПУ на заміну членів АПУ, які вибули) в кількості не менше трьох членів. Ротація здійснюється щороку в період з 01 по 31 жовтня на підставі визначення особистого рейтингу членів АПУ шляхом таємного анкетування аудиторів України.

Для проведення анкетування Аудиторська палата України та Рада Спілки аудиторів України на спільному розширеному засіданні створюють комісію з анкетування у складі восьми осіб, у тому числі чотирьох членів АПУ і чотирьох представників САУ. Для забезпечення таємності анкетування АПУ затверджує єдину форму бланка анкети та журнал видачі анкет, які є документами суворої звітності.

Призначення нових членів АПУ замість вибулих здійснюється у встановленому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та положень Статуту АПУ.

Ведення поточних справ в АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідувач. Завідувач Секретаріату АПУ призначається рішенням АПУ. Повноваження завідувача Секретаріату АПУ, його права та обов'язки визначаються Положенням про Секретаріат АПУ, який затверджується АПУ. Завідувач Секретаріату несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членів. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт із забезпечення діяльності АПУ можуть виконувати окремі особи на договірних засадах.

АПУ створює Спостережну раду, на яку покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату АПУ, виконання представницьких та організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну раду і рішень АПУ. Спостережна рада формується у складі трьох членів АПУ. Персональний склад Спостережної ради затверджується рішенням АПУ. Повноваження Спостережної ради визначаються Положенням про Спостережну раду, яке затверджує АПУ.

Регіональні відділення АПУ створюються Аудиторською палатою України в Республіці Крим, областях і містах Києві та Севастополі.

Рішення про створення регіонального відділення приймають за наявності клопотання професійної громадської організації аудиторів регіону, регіональних органів Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України, а також за наявності в регіоні територіального відділення Спілки аудиторів України, яке налічує не менше 20 членів.

Регіональні відділення АПУ можуть бути створені на базі однієї або кількох зазначених адміністративно-територіальних одиниць. Регіональні відділення АПУ здійснюють свою діяльність на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законодавчих актів, Статуту Аудиторської палати України та Положення «Про регіональні відділення Аудиторської палати України». Регіональні відділення АПУ є структурними підрозділами АПУ, підзвітні їй і здійснюють свою діяльність відповідно до рішень і наданих їм повноважень АПУ.

Регіональні відділення АПУ створює АПУ без надання їм статусу юридичної особи. Регіональні відділення АПУ створюють Спостережну раду, на яку покладено здійснення контролю за діяльністю секретаря, виконання представницьких і організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну раду і рішень Регіональних відділень АПУ. Головним завданням Регіональних відділень АПУ є сприяння розвитку в регіонах, виконання та впровадження рішень АПУ на місцях.

Спілка аудиторів України (САУ) – це громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільних засадах діючих аудиторів. Основним завданням діяльності САУ є об'єднання зусиль аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні. У своїй діяльності САУ керується Статутом САУ, прийнятим з'їздом аудиторів України 14 лютого 1992 року. Організаційна структура САУ наведена на рис. 4.6.

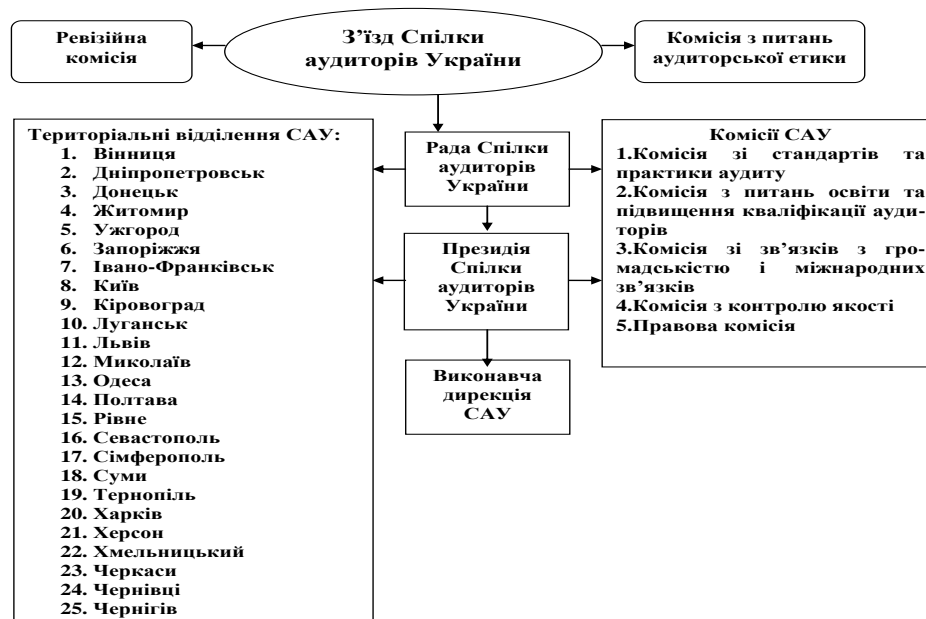


Рис. 4.6. Структура Спілки аудиторів України [1, с.69]

Не зважаючи на те, що низка функцій АПУ і САУ мають однакову спрямованість, вони мають свою специфіку. Порівняння функцій АПУ та САУ наведено в табл.4.1.

САУ має фіксоване членство в особі окремих аудиторів або їх колективів.

Індивідуальними членами САУ можуть бути громадяни України, які мають сертифікат аудитора, визнають Статут САУ, відповідно до нього виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески. Колективними членами САУ можуть бути трудові колективи аудиторських фірм. Прийом в індивідуальні члени САУ здійснюється територіальним відділенням САУ на підставі письмової заяви аудитора. Заява вступника розглядається в місячний термін з дня її подання.

Аудитор – це висококваліфікований спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку та контролю, фінансів і аналізу, економіки та права, який має повноваження здійснювати аудиторську діяльність на договірній основі з подальшим наданням офіційних висновків.

Свої поради та побажання він надає в коректній формі, а не у вигляді категоричних вказівок, обов'язкових до виконання. Підприємство може враховувати зауваження аудитора, а може залишити їх поза увагою.

Таблиця 4.1

Функції професійних організацій аудиторів України

Функції	АПУ	САУ
Методологічна	Затвердження норм і стандартів аудиту, програм підготовки аудиторів	Розробка на основі узагальнення практики науково-обґрунтованої методики та рекомендацій з питань аудиторської діяльності
Інформаційна	Сприяння виданню нормативних, методичних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності; навчальної, методичної та довідкової літератури з питань аудиторської діяльності	Видання навчальної, методичної та довідкової літератури з питань аудиторської діяльності
Кадрова	Сертифікація	Участь у навчальній діяльності, сприяння підготовці та перепідготовці кадрів

Організаційна	Підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні та винесення їх на розгляд відповідних інстанцій, реєстрація аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно надають аудиторські послуги. Створення регіональних відділень, визначення їх повноважень та контроль діяльності. Участь у роботі міжнародних організацій з питань аудиту. Створення тимчасових комісій та робочих груп з питань, віднесених до компетенції АПУ	Внесення пропозицій до органів влади та управління з питань аудиторської діяльності. Доведення законних інтересів своїх членів до органів державної влади та управління України, в АПУ. Створення регіональних відділень, визначення їх повноважень та контроль діяльності. Забезпечення членів Спілки необхідними інформаційними, консультативними та іншими послугами. Розвиток міжнародного співробітництва, участь у роботі міжнародних громадських організацій. Співробітництво з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами та установами, приватними особами на території України та за її межами з питань, віднесених до статутних завдань САУ
Контрольна	Розгляд скарг на діяльність окремих аудиторів і аудиторських фірм з питань їх компетенції та застосування стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків	Сприяння дотриманню законності та проведенню профілактики правопорушень серед своїх членів

Складено на основі [1, с.69].

Аудитор – це спеціаліст, який має не загальні знання з бухгалтерського обліку та економіки, а професійні, тобто фундаментальні спеціальні знання з методики та техніки вивчення документів і фактів господарського життя. Під фундаментальними розуміють знання, які забезпечують розуміння внутрішніх і зовнішніх закономірностей діяльності підприємств. Вони складаються з глибокого знання аудитором усіх важливих економіко-облікових та правових понять і категорій. Спеціальними називають конкретні знання з аудиту, що використовуються при наданні того чи іншого виду аудиторської послуги.

Сертифікацію (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснює Аудиторська палата України. За Законом України «Про аудиторську діяльність» аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат, що підтверджує його право на цю діяльність на території нашої держави.

Кваліфікаційний сертифікат – офіційний дозвільний документ, власник якого може здійснювати аудит на підприємствах та в господарських товариствах. Отримати сертифікат аудитора мають право громадяни з вищою освітою, відповідними знаннями з питань обліку та досвідом роботи не менше трьох років на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста або економіста. Клопотання про надання сертифіката подаються до АПУ та її регіональних відділень особисто з пред'явленням паспорта. До заяви додаються офіційно засвідчена копія диплома про вищу освіту, витяг із трудової книжки, квитанція про сплату коштів за сертифікацію. Якщо таке клопотання подається до регіонального відділення АПУ, то ці документи надаються у двох примірниках.

Аудитор, як вже було зазначено вище, може займатися аудиторською діяльністю індивідуально (як приватний підприємець), створити аудиторську фірму або працювати за наймом у будь-якій аудиторській фірмі. Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність для заняття аудиторською діяльністю на території України та внесена до «Реєстру аудиторських фірм та аудиторів». Право на отримання сертифікату аудитора мають фізичні особи, які здобули вищу освіту (не нижче освітнього рівня спеціаліста чи магістра), мають певні знання з аудиту, досвід практичної роботи не менше трьох років безперервного стажу та успішно склали кваліфікаційний іспит (див. рис. 4.7).

Отже, для отримання допуску до сертифікації особа подає до АПУ (в одному примірнику) або до Регіонального відділення АПУ (у двох примірниках) такі документи:

- заяву (клопотання) за встановленою формою;
- копію диплома про вищу освіту, завірену у встановленому порядку;
- копію трудової книжки, завірену у встановленому порядку;
- документ про оплату за сертифікацію.

У разі відсутності хоча б одного з документів чи неналежного їх оформлення заява не розглядається.

Подані документи реєструє Секретаріат АПУ або секретар Регіонального відділення АПУ у спеціальному журналі.

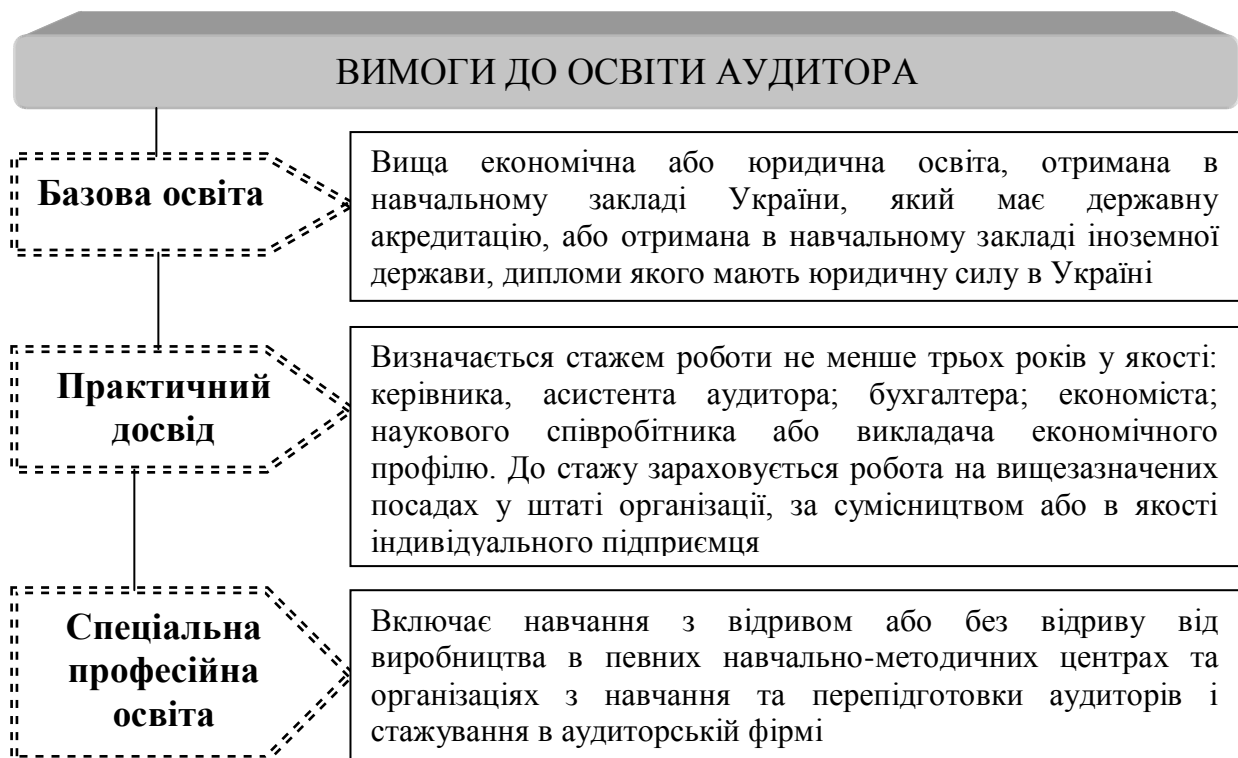


Рис.4.7. Вимоги до освіти аудитора [1, с.69]

Розгляд документів, поданих кандидатами для підтвердження освіти та досвіду практичної роботи, а також отримання дозволу на участь у кваліфікаційних іспитах здійснює комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та комісії з сертифікації аудиторів регіональних відділень АПУ.

За відсутності зауважень щодо поданих документів комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та комісії з сертифікації аудиторів регіональних відділень Аудиторської палати України приймають рішення про надання дозволу особі на участь в іспиті. Це оформляється протоколом засідання комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ або комісії з сертифікації аудиторів її регіональних відділень.

Для отримання сертифіката кандидати повинні успішно скласти кваліфікаційний іспит з аудиту і суміжних з аудитом галузей знань.

За результатами складання іспитів АПУ затверджує протоколи комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ, комісії з сертифікації аудиторів її регіональних відділень та приймає рішення про видачу або відмову у видачі сертифіката.

Особи, які не склали іспиту, мають право повторно скласти його не раніше, як через рік після прийняття рішення АПУ.

Після затвердження АПУ результатів іспиту Секретаріат АПУ здійснює видачу сертифікатів. Бланк сертифіката є бланком суворої звітності, що містить серію та номер.

Сертифікат підписує голова комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та завідувач Секретаріату АПУ. Документ скріплюється печаткою

АПУ. Після цього сертифікат реєструється в книзі обліку сертифікатів АПУ, а його відомості заносяться до бази даних. Отримання сертифіката аудитор засвідчує підписом у книзі обліку після проголошення та підписання присяги аудитора. Термін чинності сертифіката аудитора з правом здійснення аудиту підприємств та організацій, за винятком банків, – п'ять років. Термін чинності сертифіката аудитора банків – три роки.

Датою видачі сертифіката вважається дата прийняття АПУ відповідного рішення. У разі втрати або значного пошкодження сертифіката, термін чинності якого не закінчився, аудитору на підставі його клопотання до АПУ може бути виданий дублікат цього документа.

Особи, які мають намір здійснювати аудит банків, повинні:

- 1) бути громадянами України;
- 2) мати вищу економічну чи юридичну освіту (не нижче освітнього рівня спеціаліста чи магістра);
- 3) мати трирічний досвід роботи у банківській сфері, а саме: здійснювати надання будь-яких послуг чи консультацій, пов'язаних з бухгалтерським обліком у банках, банківським аудитом, консультаціями з фінансової діяльності, оподаткуванням банків.

Сертифікацію осіб, які мають намір здійснювати аудит банків, здійснює Комітет з питань сертифікації аудиторів банків.

Відповідно до законодавства України забороняється проведення аудиту:

- аудитором, який має прями родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором, який має особисті майнові інтереси у господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором – членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором – працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором в інших випадках, при яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності;
- членами адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами; а також засновникам, власникам, учасникам, акціонерам забороняється втручатися у практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит.

Аудитори, термін чинності сертифіката яких закінчується не раніше, ніж за три, й не пізніше одного місяця до закінчення цього терміну, повинні подати до Секретаріату АПУ в одному примірнику чи до його регіонального відділення у двох примірниках такі документи:

- заяву про продовження дії сертифіката встановленого зразка;
- копію трудової книжки, завірену у встановленому порядку;
- сертифікат, термін дії якого закінчується;

- витяг зі Свідоцтва про щорічне удосконалення професійних знань за період чинності сертифіката;

- документ про внесення плати за продовження сертифіката.

Секретаріат АПУ або секретарі її регіональних відділень розглядають подані документи щодо відповідності їх вимогам і передають Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ та комісіям з сертифікації аудиторів її регіональних відділень, які розглядають їх і приймають відповідне рішення.

Комісії з сертифікації призначають складання кваліфікаційного іспиту для продовження строку чинності сертифіката аудитору в разі:

- практичної роботи аудитором менше, ніж два роки після отримання сертифіката;

- невиконання вимог щорічного удосконалення професійних знань;

- прострочення аудитором встановлених термінів для подання документів на продовження дії сертифікатів до АПУ або її регіональних відділень;

- наявності незаперечених претензій до аудитора з боку АПУ або державних органів контролю щодо здійснення аудиторської діяльності;

- застосування до аудиторів відповідних стягнень щодо обмеження здійснення аудиторської діяльності.

Видачу сертифікатів, строк чинності яких продовжено згідно з рішенням АПУ, здійснює Секретаріат АПУ. У сертифікатах зберігаються початковий номер та серія сертифіката; дата та номер рішення АПУ про видачу сертифіката; термін чинності сертифіката, а також проставляють номер протоколу АПУ, дату і строк, на який продовжено чинність сертифіката.

Якщо в продовженні дії сертифіката відмовлено, Секретаріат АПУ письмово повідомляє про це особу, яка подала заяву.

Сертифікати, термін чинності яких закінчився, знищують за актом, де зазначають серію сертифіката, його номер, прізвище, ім'я, по батькові особи, якій його видано, та період, протягом якого він діяв. Акт підписує голова Комісії з сертифікації та освіти аудиторів АПУ, а також завідувач Секретаріату Аудиторської палати України та затверджує голова Спостережної ради АПУ. Акт є документом постійного зберігання.

За неналежне виконання професійних обов'язків АПУ може застосувати до аудитора стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката.

Розгляд питань про застосування стягнень здійснюють (як правило, у присутності аудитора) на підставі рішень суду та в разі порушення нормативних документів, що регулюють аудиторську діяльність в Україні. Попередження оформлюють рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора. Повторне порушення є підставою для зупинення дії сертифіката або його анулювання.

Припинення чинності сертифіката строком до одного року означає заборону на проведення аудиту та надання аудиторських послуг на визначений рішенням АПУ термін.

Анулювання сертифіката здійснюють шляхом відкликання сертифіката та заборони на проведення аудиторської діяльності на території України протягом п'яти років.

Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний у 10-денний строк з моменту отримання витягу з рішення АПУ та з моменту публікації в пресі повернути до Секретаріату АПУ. Рішення АПУ про накладання стягнення або анулювання сертифікату може бути оскаржене в суді.

Неналежне виконання професійних обов'язків аудитором – це порушення чинного законодавства України, нормативів і стандартів аудиту, кодексу професійної етики аудиторів та інших вимог Аудиторської палати.

Особливості здійснення аудиторської діяльності базуються на застосуванні аудиторами міжнародних стандартів аудиту. Метою стандартів аудиту є встановлення загальних правил аудиторської діяльності щодо організації і методики її проведення. Кожен стандарт має визначати певну частину або аспект аудиторської роботи, повинен бути коротким і лаконічним, але з достатньою повнотою описувати вимоги до регулювання об'єкта стандарту.

Стандарти аудиту – єдині вимоги до порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, до порядку підготовки чи кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту.

Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиту, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиту, спільні вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники цієї професії, незалежно від умов, у яких здійснюється аудит. Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантії достовірності результатів аудиту. Аудитор, який допускає в своїй практиці відхилення від стандартів, повинен бути готовим пояснити причину цього.

Значення стандартів полягає в тому, що вони: визначають методологічні засади проведення аудиту; забезпечують високу якість аудиторської перевірки; сприяють використанню в аудиторській практиці нових наукових досягнень; допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки; створюють громадський імідж професії; усувають необхідність контролю з боку держави; допомагають аудитору вести переговори із замовником; забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Усі стандарти мають однакову структуру побудови та містять такі розділи:

1. Загальні положення.
2. Основні поняття і визначення, що використовуються у стандарті.
3. Зміст стандарту.
4. Практичний додаток.

Аудиторську діяльність у світовому масштабі регламентують Міжнародні стандарти аудиту (МСА).

Міжнародні стандарти аудиту можуть застосовуватися у якості національних або використовуватися поряд з національними. Крім цього, МСА використовуються як методична база для створення національних стандартів. У найбільш економічно розвинутих країнах (Канаді, Великобританії, Ірландії, США тощо) застосовують самостійно розроблені та затверджені національні стандарти, які за своїм змістом дуже близькі до МСА і можуть значно відрізнятися від них за формою, а МСА беруться до уваги професійними організаціями.

АПУ в 2003 році ухвалила Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як Національні стандарти аудиту, з 1 січня 2004 року МСА призначені для їх використання під час аудиту. Крім того, МСА можуть застосовуватися при наданні деяких інших послуг аудиторськими фірмами. МСА містять основні принципи і необхідні процедури, а також відповідні інструкції, представлені у формі пояснювального та іншого матеріалу.

Міжнародні стандарти аудиту носять рекомендаційний характер для аудиторів усіх країн світу. Окрім охарактеризованих вище стандартів, МСА включають стандарти етики або, як їх ще називають, Кодекс етики аудиторів.

Розробкою професійних вимог до аудиту на міжнародному рівні займається кілька організацій, зокрема, Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), створена в 1977 році. У рамках комітету МФБ Міжнародний комітет з аудиторської практики, що діє на правах постійного автономного комітету, видає Міжнародні стандарти аудиту, які переслідують двояку мету: сприяти розвитку професії аудитора в тих країнах, в яких рівень професіоналізму аудиторів нижче загальносвітового, та уніфікувати за можливістю ставлення до аудиту в міжнародному масштабі.

Процес імплементації міжнародних стандартів, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, напряду пов'язують з втіленням вимог спочатку Директиви ЄС 2014/56/EU від 16 квітня 2014 року, потім і на сьогодні Регламенту (ЄС) № 537/2014 (щодо статутного (обов'язкового) аудиту компаній суспільного значення) від 16 квітня 2014 року, Пояснень щодо Міжнародних стандартів аудиту (ISAs) та Міжнародного стандарту з контролю якості (ISQC) 2009 року, основ якості аудиту 2013 року, розроблених IAASB. Така велика кількість міжнародних стандартів, вимог яких необхідно дотримуватись, ставить питання не тільки про зміну стандартів аудиту, які діють в Україні, а й зміну підходів до організації всієї господарської діяльності суб'єктів господарювання, які зобов'язані проводити щорічний аудит.

Триває робота із реформування ринку аудиторських послуг відповідно до міжнародних вимог.

Першою ластівкою змін стало впровадження ще з 2002 року Аудиторською палатою України на виконання Плану організаційних заходів із впровадження плану дій Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення системи фінансового контролю України, затвердженого 14 листопада 2001 року, міжнародної практики сертифікації аудиторів через реформування

формату атестації кандидатів в аудитори та запровадження системи щорічного удосконалення професійних знань практикуючими аудиторами за 40-годинними програмами.

Значним досягненням та умовою для підвищення якості аудиторських послуг також стало впровадження з 2003 року в Україні Міжнародних стандартів аудиту та етики. Відповідне нововведення дозволило українським аудиторам працювати за вимогами світового ринку. Завдяки відповідному рішенню Аудиторської палати України аудитори України вже 12 років працюють за Міжнародними стандартами аудиту.

Згодом, у 2007 році Аудиторською палатою України була впроваджена вимога щодо обов'язкової зовнішньої перевірки системи контролю якості аудиторських послуг (раз на шість років) усіх суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Згаданий механізм постав ефективним інструментом контролю за якістю аудиторських послуг. Функцію з контролю за діяльністю аудиторів та аудиторських фірм згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» доручено виконувати незалежному органу – Аудиторській палаті України, у складі якої створено Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг.

Відповідно до рішення Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/4 (зі змінами, внесеними рішенням АПУ від 31.01.2013 №264/6), право на проведення обов'язкового аудиту, починаючи з фінансової звітності за звітні періоди з 01 січня 2013 року, в Україні мають суб'єкти аудиторської діяльності, які пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг з боку Аудиторської палати України.

З 2003 року Аудиторська палата України періодично отримує від Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) право на переклад і поширення оновлених видань МСА і затверджує їх до застосування аудиторами України. За словами Голови АПУ, видання МСА 2010 року і МСА 2012 року українською мовою включені в офіційну базу перекладів IFAC. На даний час уже перекладені МСА 2013 року. Після узгодження АПУ тексту перекладу з IFAC, МСА 2013 будуть затверджені АПУ для застосування в Україні.

Певної спекуляції зазнала тема виключення України з перехідного періоду здійснення аудиторської діяльності аудиторів та аудиторських організацій третіх країн ЄС. Справа стосується реформування регулювання сфери аудиту, адже виконання вимог Директив ЄС вимагає змін у законодавстві про аудиторську діяльність. Впровадження відповідних нововведень, фактично, передбачає розмежування функцій АПУ між двома органами – суспільного нагляду та самоврядування. Перша установа має бути репрезентована уповноваженими представниками держави або органом, якому делеговані функції суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, а друга – професійними аудиторами. Втім, всередині самої аудиторської спільноти відсутня консолідована позиція щодо шляху реформування інституту аудиту в Україні. Окрім того, навіть за умови підтримки відповідної ініціативи, необхідно, аби Верховна Рада України прийняла нову

редакцію Закону України «Про аудиторську діяльність», що поза межами функціональних повноважень Аудиторської палати України.

Не менш важливим аспектом є фактична відсутність негативних наслідків для аудиторів у цьому питанні. Винятки є скоріше технічною інформацією, що жодним чином не впливає на функціонування вітчизняного ринку аудиторських послуг. Окрім того, з появою 56-ї Директиви ЄС з'являються нові умови, в межах яких варто розглядати майбутні зміни для аудиторського ринку України [2].

Уже згадана нова Директива ЄС вносить зміни до попереднього акту з регулювання аудиторської діяльності ЄС – Директиви 2006/43/ЄС. Країнам Європейського економічного простору відведено лише два роки на імплементацію у національне законодавство нововведень Директиви та Регламенту ЄС 537/2014 [3].

За словами Івана Нестеренка, Аудиторська палата України активно працює над цим. Зокрема, вже перекладені та опубліковані на електронних ресурсах документи. Це дозволило ініціювати професійну дискусію в аудиторській спільноті.

У цьому контексті першочерговим завданням є прийняття у новій редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» з метою приведення його положень до вимог Директиви ЄС.

Насправді зміни не мають бути труднощами для українських аудиторів, оскільки аудиторська спільнота готова до змін, тому що положення 43-ї Директиви в Україні впроваджуються з 2006 року, тобто з моменту прийняття. Окрім того, положення 43-ї Директиви, до якої внесені зміни 56-ю вже частково втілені у міжнародних стандартах аудиту, які діють станом на 2014 рік [4].

Існують додаткові маніпуляції та негативний вплив на ринок аудиторських послуг в Україні із ратифікацією Асоціації з ЄС, оскільки більшість суб'єктів, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, а їх близько 40% – це ті суб'єкти, у яких обсяг наданих послуг становить до 100 тис. грн. Ці аудитори – підприємці та малі аудиторські фірми мали б об'єднуватися або залишити ринок.

Асоціація з ЄС відкриє українському аудиторському ринку нові можливості для надання послуг не тільки в межах нашої країни. Звичайно, конкурентну боротьбу навряд чи зможуть витримати усі фірми. Втім, у перспективі це як поліпшить рівень якості послуг і, відповідно, рівень довіри до професії з боку користувачів аудиторських послуг, так і встановить справедливі ціни.

Основне завдання інформаційного забезпечення аудиторської діяльності – це інформування учасників аудиторського процесу про стан підприємства, де проводиться аудит, функціонування його відповідно до законодавчих і нормативно-правових документів. Інформація – це сукупність різних документів про стан і зміни об'єктів аудиту або їх відповідність законодавчим актам. Вона поділяється на пряму і непряму. Пряма інформація стосується дослідження підприємства, а непряма – це

дослідження нормативно-правових документів, які регулюють процес надання аудиторських послуг та методичних вказівок щодо виконання аудиторських процедур. Інформація також поділяється на нову, тобто відображає новизну запропонованого рішення та обґрунтовує причину недоліків, виявлених у процесі аудиторських послуг, та ту інформацію, що була раніше. Вона має бути достатньою для аудиторського доказу.

За змістом інформаційне забезпечення аудиторських послуг поділяють на: законодавче, нормативно-довідкове, договірне, організаційне та ін.

Згідно з МСА аудитор повинен отримати від керівництва підприємства інформацію, яка необхідна для досягнення мети його роботи. Під час аудиторської перевірки аудитор може отримувати безліч інформації від керівництва підприємства, котра надається як за його власним бажанням, так і на вимогу аудитора. Інформація, що надається керівництвом підприємства, не може замінити інші докази, котрі аудитор може отримати. Наприклад, нова інформація про витрати на придбання того чи іншого активу не може замінити інші аудиторські докази з цього питання. Як правило, аудитор повинен включити у свої робочі документи отриману від керівництва інформацію.

Підприємство щорічно оприлюднює фінансову звітність разом з аудиторським звітом. Під час оприлюднення річного звіту підприємство може включити до нього «іншу» фінансову або нефінансову інформацію в додатках (пояснення до балансу та ін.). У МСА така фінансова або нефінансова інформація називається «Інша інформація».

Специфіка здійснення аудитором його професійної діяльності залежить від виду інформаційного забезпечення, яким він володіє, а саме:

1) Професійною інформацією та комунікацією, яка, в свою чергу, поділяється на таку, як:

– **робоча** – між членами аудиторської бригади під час здійснення перевірок;

– **інформаційна пряма** – дослідження інформації про стан об'єктів контролю та поведінки їх у процесі господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності;

– **інформаційна непряма** – вивчення нормативно-правових актів, що регулюють поведінку об'єктів аудиту, методичних вказівок та інструкцій щодо аудиту і службового листування;

– **інформаційна опосередкована** – дослідження даних про господарську діяльність суб'єктів господарювання та зіставлення їх з даними підконтрольного підприємства, спеціальної літератури, радіо-, теле-, кіноінформації.

Користуючись ними аудитор вивчає відомості про стан і зміни об'єктів аудиту або їхню відповідність нормативно-правовим актам.

Усі види інформаційного забезпечення інформатика розглядає як документи, які розрізняють за змістом і особливостями узагальнення інформації.

2) Ступінь інформативності, яку поділяють на нову, що відображає новизну рішення чи обґрунтовує причину недоліків, та релевантну, що раніше була в аналогах, тобто прототипі (звітності про господарську діяльність підприємства).

3) Змістове навантаження інформації, що забезпечує проведення аудиту, поділяють на законодавче, планове, нормативно-довідкове, договірне, технологічне, організаційно-управлінське і фактографічне.

4) Законодавчого – сукупність законів, які регулюють суспільні відносини. Окрему групу становлять нормативно-правові акти, які приймає законодавча влада (Укази Президента України, постанови і розпорядження Уряду України) з питань економічного і соціального розвитку країни.

5) Планового та нормативно-довідкового – сукупність інформації, що є в планах економічного і соціального розвитку підприємства; норми і нормативи витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; утворення фондів економічного стимулювання, цільових витрат тощо.

6) Договірної – господарські угоди, контракти з суб'єктами господарювання, складені аудитором (договори на поставку сировини, товарів тощо).

7) Технологічне – технічна документація із технології виробництва продукції, міжнародні й національні стандарти, технічні умови якості продукції, проектно-кошторисна документація й інші дані, що використовуються в аудиті.

8) Організаційно-управлінського – складається із структури підприємства, яке підлягає аудиту, його юридично-правової самостійності.

9) Фактографічного – сукупність даних економічного характеру про факти (операції), які відбулися, відображені в обліку і звітності про діяльність підприємства.

Отже, використання інформаційного забезпечення спрямоване на всебічне інформування працівників, зайнятих у аудиті, про стан і зміни об'єктів аудиту.

Таким чином, специфіка здійснення аудиторської діяльності має комплексне її розуміння, починаючи від нормативно правового регулювання її діяльності до рівня фахівця, що здійснює таку діяльність. Також, зважаючи на те, що аудиторська діяльність має комерційний характер і спрямована на задоволення потреб користувача в інформації, що надається аудитором, важливою складовою є глибоке розуміння замовника аудиторських послуг завдань, що він ставить перед аудитором.

Тому фаховий рівень замовника аудиторських послуг та виконавця, тобто самого аудитора, має величезне значення для виконання завдань, спрямованих на ефективність інформації, на підставі якої її користувачі приймають рішення щодо аналізованої діяльності господарюючого суб'єкта.

Список використаних джерел.

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підруч. для студ. спеціальності «облік і аудит» вищих навчальних закладів. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП Рута, 2006. 512 с.
2. Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. Аудит (Учебное пособие). 2-е изд., перераб. и доп. М.: 2010. 638 с.
3. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні: монографія. К. : ТОВ Центр учбової літератури. 2014. 184с.
4. Колісник Г.М., Слюсаренко В.Є. Аудит: навчальний посібник (друге видання доповненне). Ужгород: КП Ужгородська міська друкарня. 2016. 456с.
5. Про аудиторську діяльність: Закон України №3125 – XII від 22. 04. 1993 р. (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
6. Рішення Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту». URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN63025.html.

4.3. Міжнародна регламентація обліку і аудиту

4.3.1. Необхідність міжнародної регламентації обліку і аудиту

Облік і аудит є різними аспектами однієї і тієї ж діяльності. Облік є інструментом збору, систематизації, узагальнення даних про господарські операції і події та їх відображення у фінансових звітах. У свою чергу, аудит є інструментом контролю над правильністю даних про господарські операції і події, їх відображення у фінансових звітах. Їх загальним завданням є забезпечення достовірності фінансових звітів. Достовірність і порівнянність фінансових звітів особливо важлива зовнішнім суб'єктам, які підтримують партнерські або інші ділові зв'язки з підприємством.

Підприємства можуть мати договори з іншими господарськими суб'єктами, що знаходяться в інших країнах і навіть континентах. Це зумовило необхідність трансформації національної бухгалтерської звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів і обумовлено розвитком світової економіки, що вимагає єдиної інформаційної бухгалтерської системи, як адекватної мови спілкування між компаніями, що діють на міжнародних ринках [1].

У цих умовах, особливого значення набуває достовірність цих фінансових звітів. Це визначає якість і корисність фінансової інформації. Як правильно відмічають Бичкова і Ітигілова, корисність фінансової інформації характеризується можливістю її використання, необхідністю і придатністю для належних користувачів бухгалтерської фінансової звітності [2, с. 63]. Якість фінансових звітів великою мірою залежить від правильності ведення обліку і аудиту. Забезпеченню достовірності і порівнянності фінансових звітів сприяє міжнародна регламентація обліку і аудиту.

Облік ведуть і фінансову звітність складають бухгалтера господарських суб'єктів. Аудит можуть проводити внутрішні аудитори, які є працівниками господарського суб'єкта і зовнішні аудитори. Зовнішніми аудиторами є представники аудиторських фірм і державних установ.

Як правило, підприємства, які діють в міжнародному масштабі, ведуть облік і складають фінансову звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів обліку і міжнародних стандартів фінансової звітності. Підприємства, які діють на місцевому ринку, ведуть облік і фінансові звіти складають відповідно до місцевих правил або дотримуються міжнародних вимог – за вибором.

Основні принципи аудиторської діяльності й порядок проведення аудиту передбачені в міжнародних регламентах і їх повинно неухильно дотримуватися. Винятком є внутрішній аудит в приватному секторі, при проведенні якого можуть мати місце деякі відступи від міжнародних правил.

У двадцятому столітті з'явилася значна кількість міжнародних, регіональних і національних організацій, завданням яких є розробка і затвердження стандартів, директив, рекомендацій та інших документів, що регламентують облік, складання фінансових звітів і проведення аудиту.

4.3.2. Міжнародна регламентація обліку

Облік є важливим джерелом інформації, необхідної для ухвалення управлінських рішень. Ними можуть бути рішення, що стосуються інвестицій, фінансових операцій, виробництва, купівлі та продажу, ринків збуту. Оперативність і правильність управлінських рішень залежить від чіткого функціонування системи обліку. Дані обліку і фінансової звітності є інтересом для інвесторів, які фінансують тільки ті підприємства, які принесуть їм фінансову вигоду. Тому мета обліку полягає у формуванні даних про стан майна і зобов'язань, фінансові результати діяльності та зміни у фінансовому стані організації, використовуваної зацікавленими особами при ухваленні управлінських рішень [3. с. 17]. Ухвалення управлінських рішень, використовуючи недостовірні дані, може привести до небажаних наслідків.

Достовірність даних обліку залежить не лише від правильності оформлення документів і їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

До початку сімдесятих років минулого століття на підприємствах різних країн облік вели і фінансову звітність складали відповідно до правил, встановлених в кожній конкретній країні. Проте у міру розширення і поглиблення міжнародних інтеграційних процесів невідповідність правил ведення обліку і складання фінансової звітності в різних країнах стала гальмом розвитку інтеграційних процесів, а саме – це утруднювало рух капіталу, товарів і робочої сили з однієї країни в іншу.

Особливо в складному становищі опинялися міжнародні корпорації, дочірні підприємства яких знаходилися в різних країнах. Підприємство, що знаходилося в кожній конкретній країні повинно було вести і складати фінансову звітність відповідно до встановлених там правил. Це порушувало консолідацію фінансової звітності, без чого не можна було з'ясувати результати діяльності. В умовах глобалізації та інтернаціоналізації економіки дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності є порівнянними у тому випадку, якщо вони складені з дотриманням загальноприйнятих стандартів та інших нормативних актів.

З особливими труднощами стикалися ті міжнародні корпорації, філії яких знаходилися в країнах з англо-американською і континентальною традиціями ведення обліку і складання фінансової звітності. У країнах з англо-американською традицією обліку був добре розвинений ринок цінних паперів. Інвеститорам була потрібна точна інформація про фінансовий стан і результати діяльності підприємств. На підприємствах не існувало прямого зв'язку між фінансовим обліком і обліком податків. Порядок ведення обліку визначали професійні організації бухгалтерів. На підприємствах континентальної Європи облік вели і фінансову звітність складали з урахуванням інтересів кредиторів. Ведення обліку було суворо регламентоване законами та іншими правовими актами.

Після Другої світової війни разом з процесом інтернаціоналізації економіки з'явилася гостра необхідність зближення систем обліку. З метою

прискорення процесу гармонізації обліку в 1973 році був створений Комітет міжнародних стандартів обліку. Його створили представники дев'яти професійних організацій Австралії, Канади, Франції, Голландії, Японії, Мексики, Великобританії, США, Німеччини. Завданням Комітету була розробка і затвердження стандартів обліку, які відповідали б потребам споживачів у всьому світі. За час свого існування, тобто до 2000 року, Комітет затвердив 41 стандарт.

У міру збільшення кількості підприємств, які почали вести облік відповідно до вимог міжнародних стандартів, і в результаті угоди між компетентними інституціями в Європі і США в 2000 році сталося істотне зрушення. Найвпливовіші організації світу (Євросоюз, уряди деяких країн, Міжнародна комісія цінних паперів, Світовий банк, Міжнародний валютний фонд) заявили, що фінансові звіти підприємств мають бути складені відповідно до вимог міжнародних стандартів обліку. Частково цю думку схвалила і Комісія цінних паперів США. Росія і Китай також стали враховувати вимоги міжнародних стандартів обліку [4, с. 82]. Почався процес зближення англо-американської і континентальної традицій ведення обліку. Виникла необхідність реформувати Комітет міжнародних стандартів обліку. 24 травня 2000 року на з'їзді членів Комітету було вирішено перетворити Комітет в Раду з міжнародних стандартів фінансової звітності (International Accounting Standards Board, IASB) [5]. До складу Ради входять дванадцять членів, з них: п'ять практикуючих аудиторів; три бухгалтери, які мають досвід складання фінансової звітності; три споживачі фінансової звітності; один професор з обліку і два представники, відповідальні за зв'язки з професійними організаціями. При Раді діє кілька консультативних органів, метою яких є консультації і підтримка зв'язків із зацікавленими організаціями та регіонами.

Рада продовжує роботу зі стандартизації. Нові стандарти, які затверджує Рада, названі Міжнародними стандартами фінансової звітності (International Financial Reporting Standards, IFRS). За період з часу створення і по теперішній час Рада затвердила сімнадцять міжнародних стандартів фінансової звітності. Ті стандарти, які раніше затвердив Комітет, зберегли свою назву міжнародних стандартів обліку (International Accounting Standards IAS). Знову заснована Рада тільки їх уточнила і доповнила. Нині є двадцять сім міжнародних стандартів обліку. Таким чином, є два типи стандартів : міжнародні стандарти фінансової звітності і міжнародні стандарти обліку.

У багатьох країнах Європи підприємства, акції яких котируються на біржі цінних паперів, ведуть облік і складають фінансові звіти відповідно до вимог міжнародних стандартів. Ті підприємства, акції яких не котируються на біржі цінних паперів, можуть вести облік відповідно до вимоги міжнародних стандартів або відповідно до вимог національних стандартів. У США також запланований поступовий перехід транснаціональних компаній на міжнародні стандарти фінансової звітності.

Трохи інакше склалася практика ведення обліку і складання фінансової звітності в країнах Європейського Союзу. Раніше фінансову звітність

регламентувала так звана четверта директива, а консолідацію фінансової звітності – сьома директива. Директиви тільки мінімально регламентували порядок складання і консолідації фінансової звітності. Упродовж тривалого періоду часу вимоги директив не були переглянуті й тому в них не було уточнень, які були потрібні у зв'язку з процесами інтернаціоналізації економіки, що відбувається. Тому компанії деяких країн Європейського Союзу стали застосовувати міжнародні стандарти. У зв'язку з цим Європейська Комісія змінила стратегію. Підприємствам Європейського Союзу дозволено керуватися тими міжнародними стандартами, які схвалила Європейська Комісія. Як правило, узгодження вимог стандартів відбувається під час їх розробки і затвердження.

У Європейському Союзі в 2013 році була затверджена нова директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 26 червня 2013 року про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносить поправки в Директиву 2006/43/ЄС Європейського Парламенту і Ради і що відмінняє Директиви Ради 78/660/ЄЄС і 83/349/ЄЄС (Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/ES of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC) [6].

У Директиві усі підприємства розділені на мікро, малі, середні і великі. Критеріями класифікації є три показники: балансова сума, чисті доходи і середньоспискова чисельність працюючих. Під чистими доходами маються на увазі доходи, отримані від реалізації продукції за мінусом знижок, податку на додану вартість та інших податків, безпосередньо пов'язаних з реалізацією продукції.

У Директиві також викладені вимоги, яких необхідно дотримуватись при складанні фінансових звітів, правила їх складання і структура фінансової звітності.

1. Загальні принципи складання фінансових звітів:

- а) передумова того, що діяльність підприємства є такою, що триває;
- б) підприємство щорічно дотримується однієї і тієї ж політики обліку;
- в) дотримується принцип обережної оцінки;
- г) при складанні балансу і звіту по прибутках (збитках) дотриманий принцип накопичення;
- д) дані балансу на кінець звітного періоду відповідають даним на початок наступного звітного періоду;
- е) статті активів і заборгованості оцінюються окремо;
- ж) забороняється взаємний залік активів і заборгованості, надходжень і витрат;
- з) усі операції в звіті про прибутки (збитки) і баланс мають бути відображені відповідно до умов, вказаних в договорах;
- и) дані в статтях фінансової звітності відображуються з урахуванням ціни придбання або собівартості.

2. Структура фінансової звітності:

- Баланс і звіт по прибутках (збитках).
- Спрощення для малих і середніх підприємств.
- Пояснювальна записка.

3. Правила складання фінансової звітності:

- Інформація, яка має бути відображена в звітах середніх, великих підприємств і підприємств громадського значення.
- Додаткова інформація, яка має бути відображена в звітах великих підприємств і підприємств громадського значення.
- Зміст повідомлення керівництва підприємства.
- Консолідовані фінансові звіти і повідомлення.
- Публікація фінансових звітів.
- Аудит фінансових звітів.
- Винятки для мікропідприємств.
- Винятки для дочірніх підприємств.
- Винятки для підприємств громадського інтересу.

4.3.3. Міжнародна регламентація незалежного аудиту

Незалежний аудит сприяє стабільності світової економіки і економіки окремих країн, будучи перешкодою поширенню неправдивої інформації про стан господарських суб'єктів. Його організацію і проведення регламентують міжнародні стандарти.

Основними документами, що регламентують порядок організації і проведення незалежного аудиту, є міжнародні стандарти аудиту. Їх розробляє і затверджує Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (англ. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) [7].

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості була заснована в 2001 році в результаті реорганізації Міжнародного комітету з аудиторської практики (англ. International Auditing Practices Committee). Її засновником є Міжнародна федерація бухгалтерів. Метою Ради є розробка стандартів аудиту, які були б корисними у всьому світі, та збільшення довіри міжнародної громадськості до професії аудитора. Рада складається з вісімнадцяти членів, з них 10 членів висувають члени федерації, п'ять – форум підприємств і три – громадськість. Члени Ради виконують обов'язки впродовж трьох років. Їх ротація проводиться так, щоб щорічно мінялася одна третина. Кожен з членів Ради може обіймати посаду не більше, ніж дві каденції поспіль, тобто не більше шести років.

Діяльність Ради здійснюється таким чином:

1. Затверджує міжнародні стандарти аудиту, якими повинні керуватися аудитори.
2. Затверджує міжнародні стандарти завдань по оглядових перевірках.
3. Затверджує міжнародні стандарти по завданнях, що забезпечують впевненість.
4. Затверджує міжнародні стандарти по супутніх послугах.

5. Затверджує міжнародні стандарти по контролю якості.
6. Стверджує рекомендації з надання практичної допомоги при впровадженні стандартів і поширенні позитивного досвіду.

У 2009 році були затверджені нові стандарти аудиту. Проте, оскільки багато процесів світової економіки розвиваються дуже нестримно та змінюються умови господарювання, в 2013 році Рада почала переглядати міжнародні стандарти аудиту. Цей процес триває і по теперішній час.

Кожна група стандартів, затверджених Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, має свою нумерацію. Міжнародні стандарти аудиту (200–899), міжнародні стандарти завдань по оглядових перевірках (2400–2410), міжнародні стандарти по завданнях, що забезпечують впевненість (3000–3420), міжнародні стандарти по супутніх послугах (4400–4410).

Нині є два міжнародні стандарти по оглядових перевірках. Метою оглядових перевірок є проведення обмежених процедур, які дозволяють аудитору зробити висновок про те, що він не виявив ніяких ознак, які б свідчили про те, що фінансові звіти підготовлені не відповідно до порядку їх складання. У звіті оглядової перевірки аудитор відзначає, що під час перевірки він не провів аудиту і не робить аудиторського висновку, а проведені процедури дозволяють зробити висновок про обмежену впевненість в тому, що фінансові звіти складені відповідно до встановлених правил.

Міжнародні стандарти по завданнях, що забезпечують впевненість, торкаються перевірки перспективної інформації. Є чотири стандарти, що стосуються цього типу діяльності.

Міжнародні стандарти по супутніх послугах регламентують проведення договірних процедур з перевірки фінансової інформації. У них вказані обов'язки аудитора з проведення таких процедур. Ці процедури торкаються деяких позицій фінансових звітів, окремих звітів або фінансової звітності в цілому. Вказані обов'язки бухгалтера при виконанні завдання з підготовки фінансової інформації. Нині є два стандарти по супутніх послугах. З метою чіткого відокремлення завдання з підготовки фінансової інформації від іншої діяльності аудитора в стандартах замість слова «аудитор» вживається слово «бухгалтер».

Є один стандарт з контролю над якістю усіх аудиторських послуг. У ньому визначена відповідальність аудиторських фірм із забезпечення контролю над якістю аудиту, супутніх послуг, оглядових перевірок і забезпечення впевненості. Система контролю над якістю охоплює політику, яка могла б забезпечити повну впевненість в тому, що аудиторська фірма і її персонал відповідають вимогам стандартів і що звіти, які надаються аудиторськими фірмами і аудиторами, є доброякісними.

У країнах Євросоюзу аудиторську діяльність, окрім міжнародних стандартів аудиту, регламентують директиви і рекомендації Європарламенту і Ради. Нині діють дві директиви Європейського Союзу. Це Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 17 травня 2006 року щодо

обов'язкового аудиту річної і консолідованої звітності, що вносить зміни в Директиви Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС і що відміняє Директиву Ради 84/253/ЄЕС (Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC) [8], а також Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 16 квітня 2014 року про внесення поправок в Директиву 2006/43/ЄС щодо обов'язкового аудиту річної і консолідованої звітності (Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts) [9].

Директива 2006/43/ЄС детально регламентує організацію аудиту. У ній вказані кваліфікаційні вимоги, яким повинні відповідати особи, які бажають стати аудиторами. Вони зобов'язані мати освіту, що надає право вступати до університету, вислухати курси, пройти практику і скласти іспити, вимоги яких мають бути не нижчі, ніж для державних іспитів в університетах. Це мінімальні вимоги. У багатьох країнах Євросоюзу претендентам висувають більш високі вимоги. Як правило, вони повинні мати вищу університетську освіту, пройти практику і скласти кваліфікаційні іспити.

При зміні аудиторів, колишній аудитор зобов'язаний передати новому аудитору всю інформацію, що стосується підприємства, яке підлягало аудиту. Аудитори повинні проводити аудит відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту. У Директиві вказано на необхідність зовнішнього нагляду над якістю аудиту. Розірвати договір про надання аудиторських послуг можна тільки за наявності важливих причин. Розбіжності між аудиторами і їх клієнтами не можуть бути причиною розриву договору. Якщо все-таки одна із сторін прийме рішення про розірвання договору, то про своє рішення вона повинна повідомити інституції зовнішнього нагляду і вказати причини такого рішення. У директиві викладені вимоги до аудиту підприємств громадського значення. Аудиторські фірми, які здійснюють аудит підприємства суспільного значення, після закінчення року зобов'язані в інтернеті опублікувати детальну інформацію про структуру і управління аудиторською фірмою, внутрішній контроль якості, перелік підприємств, які підлягали аудиту, методи забезпечення незалежності, підвищення кваліфікації аудиторів, доходи в розрізі видів послуг, основи оплати праці партнерів.

На підприємствах суспільного значення мають бути комітети аудиту. Аудиторська фірма зобов'язана щорічно інформувати аудиторський комітет підприємства громадського значення про свою незалежність і послуги, надані підприємству.

У кожній країні має бути інституція зовнішнього нагляду. Інституція зовнішнього нагляду покликана виконувати такі функції:

- реєструвати аудиторів і аудиторські фірми,
- затверджувати правила проведення аудитів, етику поведінки і вимоги до якості аудитів,

- нести відповідальність за підвищення кваліфікації аудиторів, забезпечення якості аудиту, виявлення порушень і вжиття відповідних заходів.

Інституції зовнішнього нагляду має бути надане право досліджувати діяльність аудиторів і аудиторських фірм і приймати відповідні рішення. Діяльність інституції має фінансуватись так, щоб аудитори і аудиторські компанії не могли робити ніякого впливу.

У Директиві 2014/56/ЄС Європейського Парламенту і Ради має місце ширша деталізація вимог, викладених в директиві 2006/43/ЄС К. Вимоги Директиви спрямовані на зміцнення незалежності аудитора і аудиторської фірми, підвищення об'єктивності висновку аудитора, посилення зовнішнього нагляду над діяльністю аудиторів і аудиторських фірм, підвищення ролі комітетів аудиту на підприємствах громадського інтересу.

Управління аудиторською фірмою і її структура мають бути побудовані так, щоб були виконані наступні вимоги:

- вжиті заходи із забезпечення внутрішнього контролю над якістю, ефективних процедур оцінки ризику і охорони інформаційної системи;
- аудитори повинні мати достатній досвід і знання, що дозволяють виконати доручене завдання;
- елімінована будь-яка небезпека, що загрожує незалежності;
- розроблена система навчання працівників, нагляду за їх діяльністю і впорядкуванням документів аудиту;
- передбачений порядок реєстрації і розгляду інцидентів, пов'язаних з сумлінністю, які можуть мати серйозні наслідки;
- забезпечена правильна політика заробітної плати і розподілу прибутку.

У директиві детально регламентована діяльність аудиторських комітетів підприємств. Аудиторський комітет має бути утворений з осіб, які не виконують функцій на підприємстві. До складу комітету можуть входити представники органів, що здійснюють нагляд. Більшість членів аудиторського комітету повинна не залежати від підприємства. Щонайменше один член має бути фахівцем в області обліку або аудиту.

Аудиторський комітет виконує такі функції:

- рекомендує призначити аудитора або аудиторську фірму;
- спостерігає за ходом проведення аудиту і незалежністю аудитора і аудиторської фірми;
- інформує адміністрацію або орган, що здійснює нагляд про результати аудиту;
- спостерігає за процесом складання звітності;
- спостерігає за якістю внутрішнього контролю і системами управління ризиком.

Окрім вказаних директив, важливе значення має Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту і Ради про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів громадського інтересу і відміни Рішення

Європейської Комісії 2005/909/ EC (Regulation(EU) no 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public - interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC) [10]. Вимоги, викладені в регламенті, торкаються підприємств громадського інтересу, а також аудиторів і аудиторських фірм, які проводять аудит на підприємствах громадського інтересу.

Аудиторська фірма не може проводити аудит на підприємствах громадського інтересу більше десяти років. В деяких випадках можуть мати місце винятки при дотриманні певних умов. Цей термін може бути продовжений до двадцяти чотирьох років.

Розмір винагороди за аудиторські послуги не може залежати від яких-небудь умов. Він має бути встановлений заздалегідь, виходячи з результатів, передбачених договором.

Якщо аудитор має підстави підозрювати, що у фінансових звітах підприємства можуть мати місце порушення або випадки обману, він про це повідомляє підприємство, просить з'ясувати проблему і не допустити в майбутньому повторення подібного. Якщо підприємство не вживає ніяких заходів, то аудитор інформує відповідну інституцію, якій доручено розслідування таких фактів.

Перед представленням клієнтові аудиторського висновку і звіту необхідно зробити огляд робочих документів аудитора і з'ясувати відповідність проекту висновку аудитора даним робочих документів. Таку перевірку проводить аудитор, який не брав участі при проведенні аудиту.

У регламенті викладені вимоги до змісту аудиторського висновку, підкреслений обов'язок аудитора представити комітету аудиту підприємства громадського значення додатковий звіт про діяльність аудитора при проведенні аудиторських процедур.

Якщо аудитор виявив випадки порушення законів, виникла небезпека тривалої діяльності підприємства або дав негативний або умовний висновок про фінансові звіти, він про це зобов'язаний повідомити інституцію, яка веде нагляд над діяльністю підприємства громадського інтересу.

4.3.4. Міжнародна регламентація внутрішнього аудиту

Організацію і проведення внутрішнього аудиту регламентують міжнародні стандарти внутрішнього аудиту і кодекс етики. Ці документи ухвалює Інститут внутрішніх аудиторів (англ. The Institute of Internal Auditors, ІА) [11]. Інститут є найвпливовішою організацією внутрішнього аудиту. Інститут був заснований в 1941 році в Нью-Йорку. Його поява була обумовлена кількома обставинами. У той час нестримно розвивалася промисловість, збільшувалися підприємства і менеджери не були в змозі контролювати діяльність, за яку вони несли відповідальність. Тому функції контролю були покладені на представників нової професії, яка була названа «внутрішній аудит». Проте положення і функції внутрішнього аудиту на різних підприємствах були неоднакові. Крім того, внутрішні аудитори

самостійно були не в змозі вирішити усі проблеми, пов'язані з внутрішнім аудитом.

Інститут внутрішніх аудиторів став дуже популярним в професійному середовищі. Він виконує такі функції:

- розробляє і затверджує стандарти внутрішнього аудиту;
- організовує семінари у всьому світі, метою яких є ознайомлення своїх членів з практикою внутрішнього аудиту у всьому світі;
- проводить дослідження та інформує своїх членів і громадськість світу про проблеми внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю.

Інститут проводить іспити і видає чотири види сертифікатів, які користуються визнанням у всьому світі. Це сертифікат внутрішнього аудитора, сертифікат контролю оподаткування, сертифікат державного аудитора, сертифікат аудитора фінансових послуг. Претендентами на отримання сертифікату є особи, які мають диплом бакалавра, два роки практики і позитивну репутацію [12, с. 55].

Метою стандартів є:

- визначити основні принципи внутрішнього аудиту;
- визначити систему, відповідно до якої необхідно проводити внутрішній аудит;
- визначити основи оцінки стану внутрішнього аудиту;
- поліпшити діяльність і прискорити розвиток організації.

У стандартах визначені основні принципи внутрішнього аудиту.

Ними є:

- прозора діяльність;
- компетенція і професійна уважність;
- об'єктивність і незалежність;
- узгодженість із стратегією, метою і ризиком підприємства;
- відповідне положення в структурі підприємства і достатні засоби;
- висока якість послуг і постійне їх вдосконалення;
- ефективна комунікація;
- представлення послуг, обґрунтованих на оцінці ризику;
- ініціативність і орієнтація на майбутнє;
- прагнення поліпшити діяльність організації.

Стандарти складаються з двох частин: стандартів якості і стандартів діяльності. У стандартах якості вказані вимоги особам і організаціям, які надають послуги, пов'язані з внутрішнім аудитом. У стандартах діяльності вказаний характер внутрішнього аудиту і критерії його якості.

Метою кодексу етики є впровадження професійної етики і культури. У кодексі етики визначені:

1. Принципи функціонування внутрішнього аудиту.
2. Правила поведінки. У них роз'яснено, як слід розуміти і керуватися принципами внутрішнього аудиту.

Стандарти обліку і аудиту відіграють важливу роль в забезпеченні достовірності фінансових звітів і порівнянності їх даних. Проте, як

правильно відзначає польський учений Р. Ігнатовскі, при підготовці фінансових звітів слід керуватися двома фундаментальними критеріями:

- суворим дотриманням вимог стандартів, що регламентують фінансову звітність;
- потребами споживачів фінансових звітів [13, с. 48].

З цього виходить, що аудитор повинен перевіряти не лише дотримання стандартів обліку, але і оцінювати відповідність цих фінансових звітів характеру діяльності підприємства.

4.3.5. Міжнародна регламентація аудиту в державному секторі

Аудит в державному секторі проводять найвищі органи фінансового контролю. У різних країнах вони можуть мати неоднакову назву, але усі вони є державними інституціями. Їх діяльність регламентують декларації і стандарти. Декларації і стандарти розробляє і затверджує INTOSAI (англ. International Organization of Supreme Audit Institution) [14].

INTOSAI була заснована в 1953 році за ініціативою ООН. Її місією є заохочення обміном ідеями, знаннями і досвідом, постійне вдосконалення діяльності аудиторських інституцій, допомагати урядам своїх країн в поліпшенні своєї діяльності, ефективно використовувати державні кошти в цілях підвищення добробуту населення.

У роботі INTOSAI можуть брати участь інституції найвищих органів фінансового контролю усіх країн, які є членами ООН. Спочатку членами INTOSAI були найвищі органи фінансового контролю 34 країн. Нині INTOSAI об'єднує 154 вищих контрольних інституцій і 5 асоційованих членів. Центральна установа INTOSAI знаходиться у Відні. Вона видає міжнародний журнал державного аудиту (англ. The International Journal of Government Auditing) [15]. Журнал видається чотири рази на рік англійською, арабською, французькою, німецькою та іспанською мовами.

Починаючи з 1971 року, INTOSAI проводить семінари з різних питань державного аудиту.

Органами INTOSAI є: конгрес, правління, генеральний секретаріат, регіональні організації, комітети і робочі групи. Найважливішим органом є конгрес. До його складу входять усі члени INTOSAI.

Конгреси скликаються кожні 2-3 роки. На конгресі має місце обмін досвідом, обговорюють проблеми, приймають рішення і рекомендації. Конгрес затверджує регламенти, правила, утворює, комітети і доручає їм завдання, приймає рішення з питань міжнародної співпраці між вищими контрольними інституціями, обирає членів правління.

У роботі конгресів можуть брати участь не лише країни члени INTOSAI, але і представники ООН, Світового банку та інших міжнародних професійних організацій.

Правління складається з 21 члена. Головою правління є керівник найвищого органу фінансового контролю країни, в якій проходив останній Конгрес. Першим заступником є керівник найвищого органу фінансового контролю, країни, в якій проходить наступний Конгрес. Другого

заступника призначає Конгрес. Правління, впроваджуючи рішення Конгресу, приймає відповідні постанови.

Генеральний секретаріат допомагає Конгресу і Правлінню виконувати покладені на них функції, підтримує зв'язки з членами INTOSAI, організовує семінари, дослідження й інші заходи.

Нині у складі INTOSAI діють п'ять комітетів і три робочі групи :

- Комітет стандартів аудиту.
- Комітет стандартів внутрішнього контролю.
- Комітет стандартів обліку.
- Комітет державної заборгованості.
- Комітет аудиту інформаційних технологій.
- Робоча група з приватизації.
- Робоча група з оцінки програм.
- Робоча група з аудиту довкілля.

При INTOSAI діють 7 регіональних організацій:

• AFROSAI (African Organization of Supreme Audit Institutions), була заснована в 1976 р. Основний секретаріат – найвищий орган фінансового контролю Того.

• ARABOSAI (Arab Organization of Supreme Audit Institutions), була заснована в 1976 р. Основний секретаріат – найвищий орган фінансового контролю Тунісу.

• ASOSAI (Asian Organization of Supreme Audit Institutions), була заснована в 1978 р. Основний секретаріат – найвищий орган фінансового контролю Індії.

• CAROSAI (Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions), була заснована в 1988 р. Основний секретаріат – найвищий орган фінансового контролю Тринідаду і Тобаго.

• OLACEFS (Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions), була заснована в 1962 р. Основний секретаріат – найвищий орган фінансового контролю Панами.

• SPASAI (South Pacific Association of Supreme Audit Institutions), була заснована в 1989 р. Основний секретаріат – найвищий орган фінансового контролю Нової Зеландії.

• EUROSAI (European Organization of Supreme Audit Institutions) [16]. Основний секретаріат – найвищий орган фінансового контролю Іспанії. EUROSAI є однією з регіональних організацій INTOSAI. Була заснована в 1990 році. Спочатку вона об'єднувала 30 членів, зараз об'єднує 50 членів. Цілями EUROSAI є:

- сприяти співпраці професіоналів;
- сприяти обміну документами та інформацією;
- заохочувати навчання аудиту в громадському секторі;
- уніфікувати термінологію найвищих органів фінансового контролю.

Офіційними мовами EUROSAI є: англійська, французька, німецька, російська і іспанська.

Органи управління EUROSAI : Конгрес, Правління і Секретаріат. До складу EUROSAI входить кілька робочих груп: аудиту охорони довкілля, інформаційних технологій, аудиту фонду стихійних лих і катастроф, етики, комітет із спостереження за позитивною практикою аудиту.

Одним з найважливіших документів INTOSAI є Лімська декларація керуючих принципів контролю (1977) і Мексиканська декларація незалежності (2007). На підставі цих документів Генеральна асамблея ООН в 2011 році ухвалила резолюцію незалежності найвищих органів фінансового контролю. У резолюції вказано, що найвищі органи фінансового контролю можуть об'єктивно і результативно виконувати доручені завдання тільки в тих випадках, коли вони є незалежними від контролюваного суб'єкта і забезпечені від зовнішнього впливу.

У Лімській декларації викладені основні принципи аудиту, що проводиться найвищими органами фінансового контролю. Вказані мета аудиту, форми і методи діяльності найвищих органів фінансового контролю, функції, незалежність, взаємовідносини з державними інституціями, надання звітів про результати діяльності, вказано на необхідність проведення внутрішнього аудиту і співпрацю внутрішніх і зовнішніх аудиторів.

Метою аудиту найвищих органів фінансового контролю є виявлення відхилень від вимог стандартів і законів, принципів ефективності і результативності, якнайшвидше усунути недоліки, притягнути винних осіб до відповідальності, відшкодувати заподіяний збиток і вжити заходів, щоб в майбутньому такі випадки не повторилися або до мінімуму обмежити вірогідність їх повторення.

Основну увагу найвищі органи фінансового контролю звертають на економність, ефективність і результативність діяльності та дотримання законів. Найвищі органи фінансового контролю проводять аудит вибіркоким шляхом, відповідно до заздалегідь підготовленої програми.

Компетенція найвищих органів фінансового контролю має бути вказана у конституції, а деталізація – у відповідних законах. Перевірці повинні підлягати публічні фінанси, податки, публічні закупівлі та роботи, діяльність інституцій, яким були виділені субсидії.

При проведенні аудиту найвищі органи фінансового контролю повинні мати право перевірити усі документи і облікові реєстри, вимагати будь-якої інформації в письмовій або усній формі.

Конституція і закони повинні гарантувати незалежність найвищих органів фінансового контролю, функціональну, організаційну і фінансову самостійність їх працівників. З питань фінансування найвищі органи фінансового контролю звертаються безпосередньо в органи, які приймають рішення з питань національного бюджету.

Зв'язки найвищих органів фінансового контролю з парламентом визначає конституція. Найвищі органи фінансового контролю діють автономно навіть в тих випадках, коли виконують завдання парламенту. Вони контролюють діяльності уряду і підлеглих їм інституцій.

При підборі кадрів на роботу в найвищому органі фінансового контролю необхідно звернути увагу на знання, досвід і здібності претендентів. Необхідно створити умови для теоретичного і практичного підвищення їх кваліфікації.

Звіт про свою діяльність найвищі органи фінансового контролю надають парламенту. Його текст є загальнодоступним.

У 1999 році на 4 конгресі EUROSАI в Парижі була прийнята декларація EUROSАI про незалежність найвищих органів фінансового контролю. У ній вказані три принципи, основою яких є незалежність найвищих органів фінансового контролю :

1. Найвищі органи фінансового контролю повинні мати достатні ресурси, що забезпечують їх незалежність.
3. Незалежність нерозривно пов'язана з підзвітністю.
4. Зв'язок із засобами масової інформації є одним з важливих показників незалежності найвищих органів фінансового контролю.

У Мексиканській декларації незалежності сформульовані вісім принципів, першоджерелом яких є декларація Ліми:

1. Обґрунтована і дійова правова база і фактичне застосування правових норм.
2. Незалежність керівників і членів найвищих органів фінансового контролю, правовий їх імунітет під час виконання ними своїх обов'язків.
3. Широкі права і повна свобода дій при виконанні функцій найвищими органами фінансового контролю.
5. Необмежений доступ до інформації.
6. Право і обов'язок надавати звіти про результати діяльності.
7. Свобода вибору часу надання звітів, їх публікації і змісту.
8. Дійовий контроль за впровадженням рекомендацій.
9. Фінансова і управлінська автономія, достатня кількість кадрів, матеріальних і грошових ресурсів.

Усі стандарти INTOSAI розподілені на чотири рівні:

1. Загальні принципи INTOSAI, викладені в декларації Ліми. (International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI 1)). На цьому рівні є один стандарт.

2. Номери стандартів другого рівня 10–99. Нині в цій групі є сім стандартів (ISSAI 10, ISSAI 11, ISSAI 12, ISSAI 20, ISSAI 21, ISSAI 30, ISSAI 40). У цих стандартах викладені найважливіші принципи діяльності найвищих органів фінансового контролю.

3. Номери стандартів третього рівня 100–999. У цій групі є чотири стандарти (ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300, ISSAI 400). У них викладені основні принципи аудиту в державному секторі, основні принципи фінансового аудиту, аудиту діяльності і аудиту відповідності.

4. Кількість стандартів четвертого рівня найзначніша. Вони складаються з двох частин: регламентації процесу аудиту (1000–5800) і вказівки з успішного управління (INTOSAI Gov. 9100-9199). У цій частині налічується

72 стандарти. Вони регламентують увесь процес аудиту. У другій групі є 11 стандартів. Вони регламентують внутрішній контроль, внутрішній аудит, управління державним сектором і його оцінку. Ці стандарти названі методичними рекомендаціями.

Працівники найвищих органів фінансового контролю можуть керуватися міжнародними стандартами аудиту. Додаткові вказівки і коментарі з питань про те, в якою мірою міжнародні стандарти аудиту можуть бути використані в практиці найвищих органів фінансового контролю, викладені в стандартах INTOSAI.

Список використаних джерел

1. Бескоровайная С.А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. URL: <http://www.hi-edu.ru/e-books/xbook653/01/part-002.htm>.
2. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Контроль качества аудиторской деятельности. Москва: Изд. дом Научная библиотека, 2015. 480 с.
3. Пономаренко П.Г. и др. Бухгалтерский учет, анализ и аудит. Минск: Вышэйшая школа, 2010 558 с.
4. Lakis V. Finansinės apskaitos harmonizavimo tendencijos// Apskaitos ir finansų aktualijos integruojantis į Europos Sąjungą – Kaunas: Akademija, 2002. С.80-83.
5. International Accounting Standards Board. URL: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifs-ic/iasb>.
6. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/ES of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&from=LT>.
7. International Auditing and Assurance Standards Board, URL: <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/iaasb>.
8. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0043&from=LT>.
9. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014/ amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts. URL: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0056&from=LT>.
10. Regulation (EU) no 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC). URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0537&from=LT>.

11. The Institute of Internal Auditors, IIA. URL: https://www.google.lt/search?source=hp&q=the+institute+of+internal+auditors+%28iia%29&oq=the+Institute+of+Internal+Auditors%2C+IIA&gs_l=psyab.1.0.0i22i30k119j0i22i10i30k1.1482.1482.0.5330.2.1.0.0.0.0.274.274.2-1.1.0....0...1.1.64.psy-ab..1.1.273.0...0.QQ5YD6RoMHA.

12. Lakis V. Audito teorija ir praktika/ V. Lakis. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2017, 548 p.

13. Ignatowski R. Rzetelny i jasny obraz w sprawozdaniach finansowych – badania sondażowe w eksperymencie badawczym// Zeszyty teoretyczne rachunkowości, tom 92 (148) – Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 2017, s. 47-70.

14. INTOSAI. URL: <http://www.intosai.org/news.html>.

15. The International Journal of Government Auditing. URL: <http://www.idi.no/en/all-news/idi-news/item/73-international-journal-of-government-auditing>.

16. EUROSAI. URL: <http://www.eurosai.org/en/about-us/about-eurosai/>.

4.4. Стан, проблеми і перспективи складання і аудиту консолідованої звітності в Білорусі

4.4.1. Складання консолідованої бухгалтерської звітності

Порядок складання консолідованої звітності організаціями (крім Національного банку, банків, небанківських фінансово-кредитних організацій, банківських груп, банківських холдингів і бюджетних організацій) регламентується в Білорусі національним стандартом «Консолідована бухгалтерська звітність» (далі – стандарт № 46) [1], підготовленим з урахуванням норм і принципів Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), зокрема МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність» [2].

Відповідно до стандарту № 46, введеним в дію з 1 січня 2015 року, консолідована звітність – це бухгалтерська звітність, що складається з групи підприємств як бухгалтерська звітність єдиної організації. При цьому під групою організацій розуміються: холдинг; господарське товариство та його унітарні підприємства, дочірні й залежні господарські товариства; унітарне підприємство і його дочірні унітарні підприємства.

Згідно з п. 5 стандарту № 46, консолідована звітність повинна складатися материнським підприємством за формами, що встановлюються ним самостійно. При цьому необхідність складання консолідованої звітності встановлюється або самим материнським підприємством, або вищестоящою для материнського підприємства організацією (якщо така є). Будь-якої відповідальності за нескладання консолідованої звітності чинне законодавство не встановлює.

У зв'язку з цим, незважаючи на обов'язковість складання консолідованої звітності відповідно до стандарту № 46, переважною більшістю суб'єктів господарювання, які підпадають під вимоги стандарту, консолідована звітність не складається.

Слід зазначити, що стандарт № 46 досить складний для розуміння. Він вводить такі нетрадиційні для національної системи обліку поняття, як «нереалізований прибуток (збиток)», «неконтрольована частка», «гудвіл» та ін. Порядок розрахунку названих показників хоча частково і визначено, однак він має настільки загальний характер, що сформувавши консолідовану звітність без випуску додаткових роз'яснень до цього порядку практично неможливо. З цілої низки показників порядок консолідації не визначений взагалі. Перш за все це стосується консолідації показників власного капіталу, зокрема, статутного капіталу дочірніх підприємств, що підлягає при консолідації трансформації в інші складові власного капіталу і виключення з консолідованого балансу в розмірі фінансових вкладень материнського підприємства в статутний капітал дочірнього підприємства. Стандарт не обумовлює особливості складання консолідованої звітності при її першому складанні й в наступні звітні періоди. Відповідно до стандарту, продаж інвестиційних активів всередині групи передбачає коригування на величину нереалізованого прибутку (збитку) величини витрат з інвестиційної

діяльності та залишкової вартості інвестиційних активів на кінець звітного періоду. Разом з тим, стандарт не визначає, за якими статтями бухгалтерського балансу повинно відбутися коригування витрат з інвестиційної діяльності з урахуванням того, що такого показника в бухгалтерському балансі немає.

Слід зазначити, що виключення зі складу консолідованої звітності нереалізованого прибутку, що утворився усередині групи, вимагає детальної регламентації, оскільки на практиці у суб'єктів господарювання з цього питання виникають серйозні проблеми. Одна з таких проблем – виділення з вартості активів, складу доходів і витрат сум прибутку (збитку), що утворилися в результаті здійснення господарських операцій між організаціями групи і знаходяться всередині групи на кінець звітного періоду. Деякі фахівці з метою вирішення наявної проблеми пропонують вказувати величину нереалізованого прибутку у вартості кожного найменування відвантажуються активів, докладаючи до кожного з відвантажувальних або приймальних документів самостійно розроблений первинний документ [3]. Разом з тим фактична собівартість готової продукції, робіт, послуг розраховується, як правило, після закінчення звітного місяця, в зв'язку з чим виділити відносно таких активів нереалізований прибуток на дату відвантаження активів не уявляється можливим. У такій ситуації пропонується розраховувати попередню внутрігрупову собівартість активів на дату їх відвантаження, що передбачає варіантність розрахунків. Очевидно, що за відсутності законодавчо встановлених підходів суб'єкти господарювання повинні обумовлювати обраний ними варіант попередньої собівартості і нереалізованого прибутку у відповідному локальному правовому акті. Відповідний облік нереалізованого прибутку, включену в покупну вартість реалізованих усередині групи активів, повинен вестися і покупцем цих активів, що передбачає відокремлений облік нереалізованого прибутку в складі вартості придбаних активів. З урахуванням того, що такі активи можуть перебувати на різних етапах їх руху (склад, виробництво, готова продукція і т.д.), виділення нереалізованого прибутку на кожному наступному етапі істотно ускладнюється і в підсумку це можливо тільки розрахунковим шляхом. Вважаємо, що порядок виділення нереалізованого прибутку у вартості придбаних усередині групи активів на різних стадіях їх переробки також повинен обумовлюватися в локальному правовому акті. В іншому випадку до суб'єкта, що складає консолідовану звітність, і учасникам такого процесу можуть бути пред'явлені серйозні претензії з боку контрольних органів.

За окремими додатковими або скоригованими показниками, що визначаються при підсумовуванні показників індивідуальної звітності материнського підприємства і індивідуальної звітності дочірнього підприємства, не вказується про їх відображення або не відображення у складі власного капіталу. Наприклад, це стосується сум чистого прибутку (збитку), а також сум в іншому сукупному доході, що припадають на неконтрольовану частку (п. 13 стандарту № 46).

Відповідно до національного законодавства, під час реалізації активів, за якими здійснювалася їх переоцінка з віднесенням сум переоцінки до складу додаткового капіталу, на суму переоцінки реалізованого активу повинна зменшуватися величина додаткового капіталу продавця і збільшуватися величина його нерозподіленого прибутку [4, п. 30].

У разі, якщо реалізація такого активу здійснюється всередині групи, що передбачає консолідації коригування по нереалізованому прибутку, вважаємо, що додатковий капітал підприємства-продавця повинен бути відновлений на суму, перенесену до складу його нерозподіленого прибутку.

Необхідність коригування витрат з інвестиційної діяльності та залишкової вартості інвестиційних активів на кінець звітного періоду за інвестиційними активами, реалізованими всередині групи (абз. 5 п. 12 стандарту № 46), на суму нереалізованого прибутку, обумовлює необхідність перерахунку суми амортизаційних відрахувань, віднесених покупцем собі на витрати. Відповідно, коригування витрат обумовлює необхідність коригування в кінцевому підсумку чистого та нерозподіленого прибутку покупця, а також виникнення відкладеного податкового зобов'язання в зв'язку зі збільшенням податкової бази податку на прибуток. Як результат – додаткові трудомісткі розрахунки, що вимагають формалізації і відповідної підготовки фахівців.

У стандарті № 46 відсутні будь-які роз'яснення щодо формування відносно нереалізованого прибутку, що розглядається в якості тимчасової різниці, відкладених податкових активів і їх відображення в консолідованій звітності.

В цілому по операціях, пов'язаних з внутрішньогруповою реалізацією і необхідністю виключення зі звітності нереалізованого прибутку з усіма наслідками (коригування вартості активу, перерахунок сум амортизації, розрахунок відкладених активів і зобов'язань по виникаючих тимчасових різницях і т.д.), слід визнати, що при значній кількості таких операцій повернутися у висхідну позицію – як якщо б такої реалізації не було – при ручному варіанті коригувань практично неможливо. Очевидно, що таке консолідаційне коригування можливе тільки з використанням ЕОМ, що, по-перше, викликає нагальну потребу в уніфікації процесів консолідації і, по-друге, розробки відповідних комп'ютерних програм. Без уніфікації процесів консолідації та комп'ютерних програм неможливо домогтися адекватної оцінки фінансового стану групи і оцінки правильності проведеної консолідації. На нашу думку, складання консолідованої звітності має бути не імперативом, а об'єктивно необхідним процесом, причому за необхідне або самому власнику, або потенційному інвестору.

Якщо мова йде про власника, то можливо, а точніше – доцільно говорити про спрощену форму консолідації показників материнської і дочірніх компаній, що допускає укрупнені розрахунки і відхід від низки консолідаційних коригувань, які не мають істотного впливу на оцінку фінансового стану групи.

Якщо мова йде про потенційного інвестора, то необхідні умови консолідації повинні, з нашої точки зору, задаватися інвестором, який може прийняти рішення про складання консолідованої звітності з урахуванням міжнародних підходів.

У деяких випадках між нормами стандарту № 46 є істотні суперечності. Так, наприклад, відповідно до п. 12 стандарту, в консолідовану звітність не включаються, зокрема, вартість довгострокових фінансових вкладень материнського підприємства в статутний фонд дочірнього підприємства і вартість частки власного капіталу цього дочірнього підприємства, що належить материнському підприємству. Разом з тим, відповідно до п. 13 стандарту, сума перевищення вартості частки власного капіталу дочірнього підприємства, що належить материнському підприємству, над вартістю довгострокових фінансових вкладень материнського підприємства в статутний капітал дочірнього підприємства повинна включатися в консолідовану звітність. Тобто, в одному випадку вся вартість частки не включається до консолідованої звітності, в іншому – частина вартості частки повинна включатися в звітність. Логічно припустити, що в п. 12 стандарту мова йде про номінальну вартість частки материнського підприємства в статутному капіталі дочірнього підприємства, що відповідає величині фінансових вкладень материнського підприємства в статутний капітал дочірнього підприємства, однак єдина термінологія, що застосовується в п. 12 і п. 13 стандарту, обумовлює наявне протиріччя.

Окремі роз'яснення Міністерства фінансів, фахівців Міністерства фінансів щодо застосування стандарту, присвячені розгляду порядку складання консолідованої бухгалтерської звітності [5], носять в цілому загальний характер, зачіпають найбільш прості аспекти консолідації, не дають конкретних відповідей на цілу низку виникаючих у суб'єктів господарювання питань.

Як результат, незважаючи на те, що стандарт діє вже більше 2 років, консолідована бухгалтерська звітність відповідно до цього стандарту, як уже зазначалося вище, практично не складається. Як правило, відносно суб'єктів господарювання, що входять до групи, головні організації обмежуються складанням зведеної звітності, яка не відповідає підходам, що застосовуються при складанні консолідованої звітності.

Якщо до складання консолідованої звітності залучати сторонні організації, що мають досвід складання такої звітності з урахуванням норм і принципів МСФЗ, то витрати на консолідацію будуть настільки істотні, що багато підприємств вважають за краще не виконувати такі роботи спочатку, тим більше, що ніяких економічних санкцій за це вони не несуть.

У цілому слід визнати, що стандарт № 46, підготовлений в рамках заходів з гармонізації національної системи обліку і звітності з нормами і принципами МСФЗ, є занадто загальним, що вимагає істотних коригувань, доповнень і роз'яснень.

Слід зауважити, що зазначені вище недоліки, що мають місце при складанні консолідованої бухгалтерської (фінансової) звітності, не

стосуються банківської сфери, де питання складання консолідованої звітності банківських груп і банківських холдингів вже протягом багатьох років регламентуються відповідними нормативними правовими актами [6, 7].

4.4.2. Аудит консолідованої бухгалтерської звітності

А) Аудит звітності, складеної відповідно до національного законодавства

Організації, які складають консолідовану бухгалтерську звітність, підлягають щорічному обов'язковому аудиту з урахуванням норм ст. 17 Закону Республіки Білорусь від 12.07.2013 р № 56-З «Про аудиторську діяльність» (далі – Закон № 56-З) [8]. Відповідно до названої статті Закону № 56-З, обов'язковий аудит річної індивідуальної і консолідованої (в разі її складання) бухгалтерської (фінансової) звітності, складеної відповідно до законодавства Республіки Білорусь, проводиться щодо:

- акціонерних товариств, які зобов'язані згідно із законодавством Республіки Білорусь розкривати інформацію про акціонерне товариство відповідно до законодавства Республіки Білорусь про цінні папери;
- Національного банку Республіки Білорусь;
- банків, банківських груп, банківських холдингів;
- бірж; страхових організацій, страхових брокерів;
- резидентів Парку високих технологій;
- організації, що здійснює гарантоване відшкодування банківських вкладів (депозитів) фізичних осіб;
- професійних учасників ринку цінних паперів;
- інших організацій, у яких обсяг виручки від реалізації товарів (виконання робіт, надання послуг) за попередній звітний рік перевищує в еквіваленті 5000000 євро за офіційним курсом білоруського рубля до євро, установленим Національним банком Республіки Білорусь на 31 грудня попереднього звітного року.

Як випливає з редакції ст. 17 Закону № 56-З, визначальними умовами для проведення обов'язкового аудиту консолідованої звітності є, по-перше, факт складання такої звітності і, по-друге, віднесення суб'єкта до тих організацій, щодо яких цим Законом встановлено необхідність проведення обов'язкового аудиту річної консолідованої звітності.

У зв'язку з цим у суб'єктів господарювання, що входять до групи, щодо якої може складатися консолідована звітність, є можливість не проводити аудит консолідованої звітності в разі, якщо ними така звітність не буде складатися спочатку.

Ця обставина саме і веде до того, що організації, що входять до групи, обмежуються складанням не консолідованої, а зведеної звітності.

Такий підхід цілком зрозумілий: по-перше, суб'єктам не треба розбиратися з тими нововведеннями, які обумовлені консолідацією (тим більше, що ці нововведення в багатьох випадках, як уже зазначалося вище, ще не відпрацьовані й вимагають додаткових роз'яснень), і, по-друге, суб'єкти не несуть додаткових витрат, пов'язаних із зовнішнім аудитом

консолідованої звітності, складеної відповідно до національного законодавства.

У зв'язку з цим аудит консолідованої звітності, складеної відповідно до національного законодавства, в Білорусі явище досить рідкісне і має місце переважно у стосунках великих акціонерних компаній з розгалуженою мережею дочірніх і залежних господарських товариств. Проводиться такий аудит або силами окремих національних компаній, або силами міжнародних аудиторських організацій, що мають досвід складання консолідованої звітності відповідно до МСФЗ і аудиту такої звітності.

Б) Аудит звітності, складеної відповідно до МСФЗ

Відповідно до ст. 17 Закону «Про бухгалтерський облік та звітність» від 12.07.2013 р № 57-З [9], починаючи зі звітності за 2016 рік, суспільно значущі організації зобов'язані складати річну консолідовану звітність відповідно до МСФЗ.

До суспільно значущих організацій віднесено: відкриті акціонерні товариства, які є засновниками унітарних підприємств та (або) основними господарськими товариствами по відношенню до дочірніх господарських товариств, банки і небанківські кредитно-фінансові організації, страхові організації.

Як показує практика, річна консолідована звітність відповідно до МСФЗ складається і аудюється в Білорусі переважно силами міжнародних аудиторських компаній, що мають досвід виконання таких робіт.

Національні аудиторські компанії, які відчують дефіцит спеціально підготовлених кадрів, здатних виконати такі роботи, консолідацією та аудитом звітності, складеної відповідно до МСФЗ, як правило, не займаються.

В силу того, що аудит звітності, в т.ч. і консолідованої, вимагає високих професійних навичок, вартість таких робіт істотно вище, ніж вартість робіт з аудиту звітності відповідно до національного законодавства.

Особливу увагу слід звернути на ту обставину, що аудит звітності, складеної в форматі МСФЗ, звільняє від проведення аудиту звітності, складеної відповідно до норм національного законодавства (ст. 17 Закону №56-З). У зв'язку з цим очевидно, що непідтверджена національна звітність, трансформована в формат МСФЗ, містить в собі всі ризики, обумовлені непроведенням аудиту звітності на предмет її відповідності нормам національного законодавства. Відповідно, істотні ризики містить і звітність, складена відповідно до МСФЗ на основі не проведеного аудиту національної звітності. У своїй основі аудит такої звітності зводиться переважно до перевірки правильності трансформаційних коригувань, а не до перевірки правильності формування значень показників, на підставі яких формується бухгалтерська звітність, згодом трансформована в формат МСФЗ.

Слід також зазначити, що трансформаційні коригування національної звітності в формат МСФЗ національним законодавством не регулюються, це, по суті, ноу-хау тих компаній, які здійснюють трансформацію звітності в формат МСФЗ. У зв'язку з цим ніхто не може гарантувати, що коригування,

які використовуються, враховують всі особливості та відмінності національного обліку від обліку відповідно до МСФЗ.

Як результат, після проведення аудиту звітності, складеної відповідно до МСФЗ, немає ніякої гарантії, що висновки аудиторів про достовірність такої звітності є правельними.

Аналогічні проблеми мають місце і при аудиті консолідованої звітності, складеної відповідно до МСФЗ. Разом з тим тут виникають додаткові труднощі, обумовлені відсутністю єдиних формалізованих механізмів консолідації.

На нашу думку, аудит консолідованої звітності, складеної в форматі МСФЗ, повинні випереджати такі етапи:

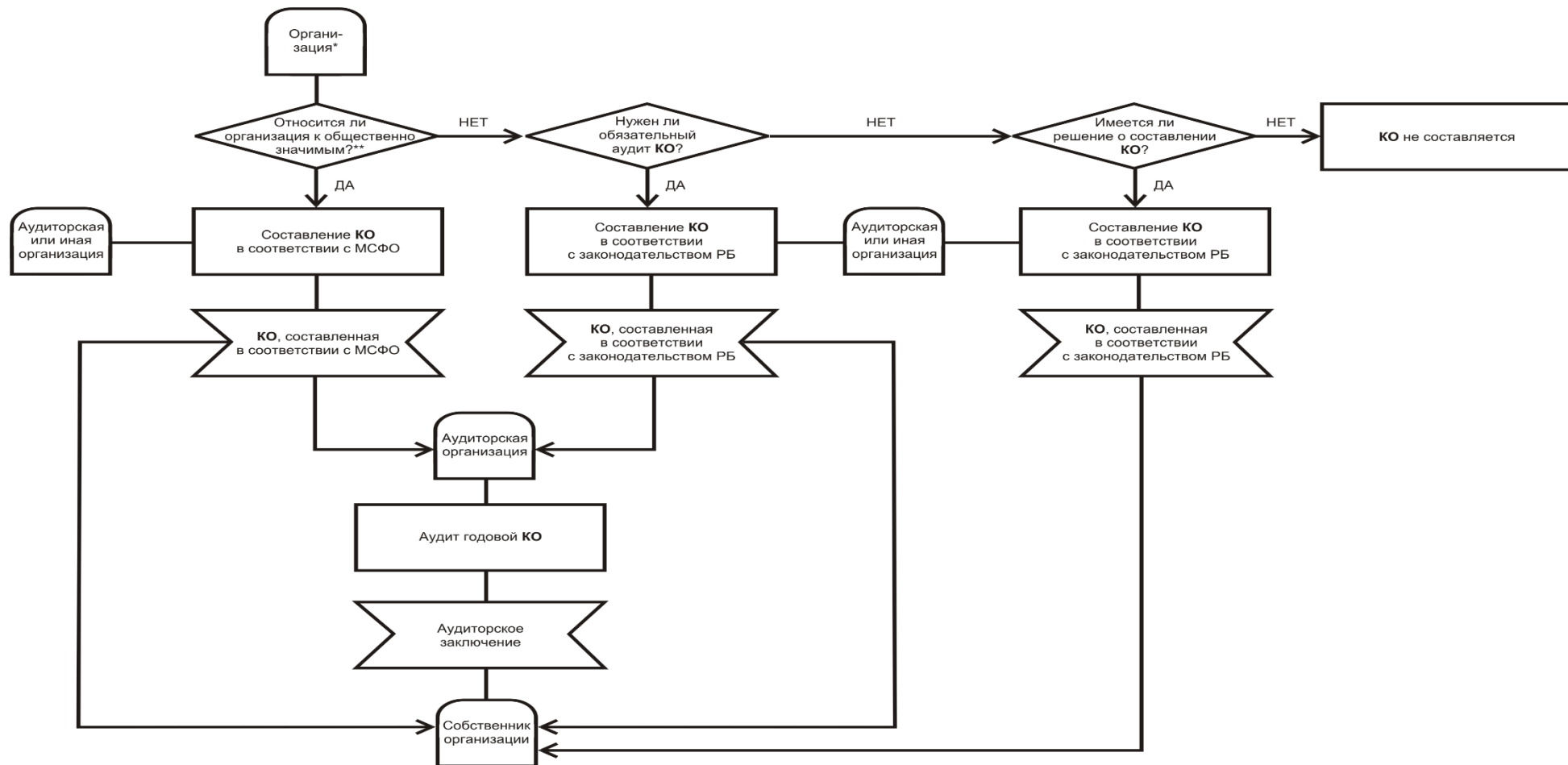
1. Формування індивідуальної звітності організаціями групи і її аудит на предмет достовірності;

2. Складання консолідованої звітності та перевірка правильності консолідації (консолідаційних коригувань) відповідно до національного законодавства;

3. Трансформація консолідованої звітності в формат МСФЗ (якщо консолідація відповідно до національного законодавства відрізняється від консолідації відповідно до МСФЗ).

І тільки після проходження позначених етапів може бути проведений аудит консолідованої звітності з перевіркою правильності трансформаційних коригувань у формат МСФЗ.

Структурно-логічна схема складання консолідованої звітності у відповідності з МСФЗ і національним законодавством та її щорічного обов'язкового аудиту представлена на рис. 4.8.



* - холдинг; господарське товариство (ГТ) та його дочірні унітарні підприємства (ДП), дочірні та залежні товариства; ДП і його дочірні ДП.

** - ВАТ – засновник ДП і (або) основне ГТ по відношенню до дочірніх ГТ, банки, страхові організації.

Рис. 4.8. Структурно-логічна схема складання консолідованої звітності у відповідності з МСФЗ і національним законодавством та її щорічного обов'язкового аудиту

Виконаний аналіз показує, що методологія складання консолідованої звітності в Білорусі вимагає серйозного вдосконалення. Вимагає певної регламентації і низка організаційних моментів.

У перспективі з метою упорядкування робіт, пов'язаних з консолідацією звітності та її аудитом, слід, на нашу думку, реалізувати такі заходи:

- доопрацювати стандарт № 46 з тим, щоб він дозволяв суб'єктам господарювання самостійно здійснювати консолідацію звітності організацій, що входять в групу. За аналогією з банківською сферою доцільно розробити і затвердити Інструкцію щодо складання консолідованої звітності холдингів, материнського підприємства та його дочірніх організацій;

- розробити і затвердити в якості додатку до Інструкції щодо складання консолідованої звітності таблицю консолідаційних коригувань відповідних показників фінансової звітності, що сприятиме впорядкуванню (уніфікації) процесів консолідації, підвищенню достовірності консолідованої звітності;

- в Інструкції щодо складання консолідованої звітності пропонується, зокрема, визначити, що:

- а) в консолідованій звітності показується статутний капітал тільки материнського підприємства, оскільки частина статутного капіталу дочірнього підприємства, сформованого материнським підприємством, нівелюється при виключенні зі звітності фінансових вкладень материнського підприємства в статутний капітал дочірнього підприємства, а решта розглядається як частина власного капіталу дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству;

- б) при консолідації з консолідованої звітності виключаються фінансові вкладення материнського підприємства в статутний капітал дочірнього підприємства та еквівалентна їй за величиною частина власного капіталу дочірнього підприємства, що належить материнському підприємству (а не вартість частки власного капіталу дочірнього підприємства, що належить материнському підприємству, як це визначено в стандарті № 46);

- формування показників консолідованої звітності при її першому складанні, а також у наступні звітні періоди;

- встановити, що до розробки та затвердження Інструкції з консолідованої звітності суб'єкти господарювання можуть керуватися локальними правовими актами, що визначають конкретний порядок розрахунку і документального супроводу відповідних показників для здійснення консолідаційних коригувань як продавцями, так і покупцями внутрішньогрупових активів;

- в разі, якщо консолідована звітність складається в інтересах власника, дозволити формування такої звітності за спрощеною процедурою (якщо тільки не проведення відповідних консолідаційних коригувань не впливає на оцінку фінансового стану організацій групи);

- скасувати норму ст. 17 Закону № 56-З, згідно з якою організації, що пройшли аудит бухгалтерської звітності, складеної відповідно до МСФЗ, не

повинні проводити аудит річної індивідуальної і консолідованої звітності, складеної відповідно до законодавства Республіки Білорусь.

Список використаних джерел

1. Національний стандарт бухгалтерського обліку та звітності «Консолідована бухгалтерська звітність»: затв. постановою Мін-ва фінансів Респ. Білорусь, 30.06.2016 р, № 46.
2. МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність». URL: http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2013/Prilozhenie_%E2%84%96_4_-_RU_GVT_IFRS_10_May_2011.pdf. Дата доступу: 30.10.2017 р
3. Ескін Н.Ф. Складання консолідованої звітності: перші кроки / Головна книга.by. № 4. С.14–21.
4. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів: затв. постановою Мін-ва фінансів Респ. Білорусь, 30.04.2012 р, № 26.
5. Рибак Т.Н. Національний стандарт бухгалтерського обліку «Консолідована бухгалтерська звітність» / Податки Білорусі. № 48. С.61–65.
6. Інструкція зі складання консолідованої бухгалтерської (фінансової) звітності банківських груп, банківських холдингів: затв. постановою Правління Національного банку Респ. Білорусь від 09.11.2011 р № 511 (в ред. від 08.09.2015р. № 540).
7. Національний стандарт фінансової звітності 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (НСФО 27): затв. постановою Правління Національного банку Респ. Білорусь від 27.12.2007 р № 408 (в ред. Від 20.11.2012 р № 592).
8. Про аудиторську діяльність: Закон Респ. Білорусь, 12.07.2013 р, № 56-3.
9. Про бухгалтерський облік та звітності: Закон Респ. Білорусь, 12.07.2013 р, № 57-3.

4.5. Аудит інвестиційних проектів

Сучасний розвиток економіки України нерозривно пов'язаний з інвестиційними проектами, які є рушійною силою інтеграції економіки нашої країни у світове господарство. Саме від ефективності інвестиційної політики держави залежить стан виробництва, рівень технічної оснащеності та оновлення основних фондів підприємств, переведення капіталів з одних сфер в інші, передачі технологій, інновацій та можливості структурної перебудови економіки, вирішення соціальних та екологічних проблем. Залучення, використання чи обмеження інвестицій – це питання, які керівництво кожної країни визначає суб'єктивно відповідно до своїх соціально-економічних та національних особливостей. Інвестиції є основою для розвитку підприємств, окремих галузей і економіки в цілому. Саме тому питання активізації інвестиційних процесів є на сьогодні актуальним для більшості країн світу, і Україна не є винятком. Оздоровлення економіки нашої країни та її розвиток нерозривно пов'язані з активізацією інвестиційної діяльності.

Інвестиційні ресурси – це грошові, матеріальні та нематеріальні цінності, які використовуються суб'єктом господарювання (інвестором) у процесі їх вкладання в об'єкти інвестування з метою отримання прибутку чи досягнення соціального ефекту.

Закон України «Про інвестиційну діяльність» визначає, що «*інвестиції* – це всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті чого створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект» [1].

Особливо актуальним є вибір шляхів фінансування підприємства в умовах кризи, коли ефективність його діяльності суттєво знижується. Пошук шляхів залучення інвестиційних ресурсів є найбільш актуальною проблемою сучасного українського підприємства. Необхідно відшукувати та залучати надійних інвесторів, які б розміщували власні інвестиції на довгострокові терміни, забезпечуючи тим самим стабільний розвиток важливіших галузей економіки.

Україна має всі можливості для залучення інвестиційних потоків та «широкі горизонти» для їх освоєння та власного розвитку як економічно приваблива країна. Однак, макроекономічні показники України залишаються далеко за лаштунками світових інвестиційних потоків, що підсилюється недостатнім рівнем інвестиційних ресурсів та ускладнюється кризовими явищами у сучасній світовій економіці.

До основних проблем, які гальмують розвиток інновацій в Україні, слід віднести: високий рівень корупції; недосконалість відповідної законодавчої бази; недосконалість методичного забезпечення підготовки інвестиційних проектів; дефіцит досвідчених і кваліфікованих фахівців в управлінні проектами; відсутність тісних зв'язків органів місцевого самоврядування з окремими суб'єктами підприємницької діяльності та науковими центрами; відсутність практичного досвіду та слабо розвинена інфраструктура венчурних інвестицій в Україні; недостатня кількість бізнес-інкубаторів,

технопарків та інших управлінських послуг; нерозвиненість інвестиційних інструментів та інвестиційного ринку, тощо.

Інвестиційний клімат як узагальнена характеристика сукупності соціальних, економічних, організаційних, правових, політичних, соціокультурних передумов зумовлює привабливість і доцільність інвестування в ту або іншу господарську систему (економіку країни, регіону, корпорацію).

У результаті інвестування в економіку збільшуються обсяги виробництва, зростає національний дохід, розвиваються та набувають конкурентоспроможності галузі та підприємства, що найбільшою мірою задовольняють попит на необхідні товари і послуги – це безперервний процес: приріст національного доходу знову частково нагромаджується і відбувається подальше зростання виробництва.

Так, інвестиції, що утворюються за рахунок національного доходу завдяки його розподілу, самі обумовлюють його зростання та розширене відтворення. Причому, чим ефективніші інвестиції, тим більше зростання національного доходу, тим значиміші абсолютні розміри накопичення, які можна й далі вкладати у виробництво.

Однак на зростання національного доходу також впливають і зовнішні інвестиції – отриманий приріст національного доходу частково накопичується для подальшого збільшення виробництва, і цей процес повторюється безперервно.

«Внутрішні інвестиції – це інвестиції, які можуть бути утворені всередині самої країни вітчизняними підприємствами, населенням та державою. Основними джерелами таких ресурсів можуть бути:

1. *Кошти фізичних осіб* – тимчасово вільні ресурси, що постійно утворюються у населення внаслідок перевищення доходів домогосподарств над їх витратами. Фактично це заощадження населення. Однак певна сума коштів вкладається фізичними особами у різні фінансові інструменти (деPOSITNІ програми, цінні папери тощо). Одна частина цих ресурсів може бути спрямована на фінансування інвестиційних проектів самими фізичними особами без посередницької ролі фінансових установ. У цьому випадку домогосподарства беруть на себе весь інвестиційний ризик і самі несуть відповідальність за можливу втрату своїх коштів у майбутньому. В іншому випадку фізичні особи можуть інвестувати у реальний сектор економіки за допомогою фінансових посередників – фінансових установ, що акумулюють тимчасово вільні кошти фізичних осіб та направляють їх у прибуткові операції. У цьому разі кошти передаються безпосередньо зазначеним посередникам і клієнти не думають про ефективність їх вкладення.

2. *Кошти юридичних осіб* – кошти суб'єктів господарювання, що утворюються у процесі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності на підприємствах різних типів і форм власності. Процеси інвестування такі суб'єкти можуть здійснювати двома шляхами: вкладати кошти самостійно у різнобічні інвестиційні об'єкти; надавати ресурси у розпорядження

фінансовим посередникам. Якщо підприємство самостійно вирішило займатися інвестиційною діяльністю, то воно може здійснювати це двома шляхами:

- вкладати кошти у розвиток своєї діяльності, тобто займатися саморозвитком, самофінансуванням. Для цього на підприємствах створюються різноманітні фонди, наприклад, амортизаційний. Фінансування проектів щодо розширення власної діяльності може відбуватися за рахунок чистого прибутку, що утворився на підприємстві;

- вкладати кошти в інші об'єкти інвестування за рахунок тимчасово вільних коштів, що утворилися на підприємстві. Це може бути частина чистого прибутку, що залишився після виплати дивідендів, або резервні грошові фонди, що не використовуються певний час.

3. *Кошти держави* – держава, як й інші інвестиційні суб'єкти, може здійснювати та вкладати кошти у розвиток різнобічних об'єктів. Основними джерелами таких вкладень виступають кошти державних і місцевих бюджетів. Інколи кошти, що не використовуються у певний момент часу, державні виконавчі органи влади спрямовують на депозитні програми. Однак у більшості випадків держава самостійно фінансує певні інвестиційні проекти.

Наша країна може вийти з кризового стану насамперед за рахунок власних сил і коштів. Проте інтенсивний перехід до конкурентоспроможної моделі національної економіки спричиняє потребу співробітництва зі світовою системою господарювання, у якій іноземні інвестиції є важливим економічним важелем. Тому створення відкритої, орієнтованої на експорт моделі економіки значною мірою залежить від рівня активності іноземних інвесторів на території України, інтенсивності міжнародного руху капіталів і поділу праці» [23, с. 65].

Зовнішні інвестиції – іноземні інвестиції, що надійшли до економіки країни з інших країн, від іноземних економічних суб'єктів. До переваг залучення іноземних інвестицій можна віднести: створення стратегічних альянсів між українськими та зарубіжними підприємствами; використання зарубіжного організаційного й управлінського досвіду; збільшення обсягів капітальних вкладень; упровадження сучасних технологій; стимулювання розвитку експортного потенціалу; підвищення рівня зайнятості та кваліфікації робочої сили; прискорення темпів структурної перебудови економіки; покриття дефіциту торговельного балансу країни; підвищення ступеня адаптації суб'єктів господарювання до умов конкурентного середовища [21].

Відповідно до Закону України «Про режим іноземного інвестування» під іноземними інвесторами розглядають суб'єктів, які провадять інвестиційну діяльність на території України, а саме:

1) юридичні особи, створені відповідно до законодавства іншого, ніж законодавство України;

- 2) фізичні особи – іноземці, які не мають постійного місця проживання на території України і не обмежені у дієздатності;
- 3) іноземні держави, міжнародні урядові та неурядові організації;
- 4) інші іноземні суб'єкти інвестиційної діяльності, які визнаються такими відповідно до законодавства України [5].

Серед іноземних інвесторів необхідно виділити таких: фізичні особи, які самостійно здійснюють вкладання власних коштів до економіки іншої країни; юридичні особи, що здійснюють свою діяльність у реальному секторі національного господарства (транснаціональні корпорації (ТНК) та суб'єкти господарювання великого підприємництва й суб'єкти малого та середнього підприємництва); міжнародні організації та інші держави.

В Україні питанням активізації внутрішніх інвестицій та залучення їх до економічного обігу відводиться другорядна роль, хоча такі інвестиції, порівняно з іноземними, мають низку переваг: є більш стабільними для розвитку національного господарства та не будуть виведені за межі країни у разі настання несприятливої економічної та політичної ситуації всередині держави та в інших країнах; внутрішні інвестори, на відміну від іноземних, використовують вітчизняну сировину, продукцію, що сприяє розвитку суміжних галузей національного господарства; отриманий результат від економічної діяльності залишається в межах країни і не виводиться за кордон власниками іноземних підприємств, які працюють на території держави; прибуток, отриманий у процесі виробничої діяльності вітчизняними інвесторами, може бути спрямований на подальший розвиток самого підприємства чи на підвищення купівельної спроможності його власників, що позитивно впливає на зростання попиту на внутрішньому ринку, на відміну від іноземних інвесторів, які досить часто виводять прибуток за кордон у країну базування материнської компанії; при постійному імпорті іноземними інвесторами необхідних для виробництва сировини і товарів та при реалізації їхньої продукції всередині країни базування іноземні інвестиції негативно впливають на торговий баланс країни; внутрішні інвестиції, на відміну від іноземних, не впливають негативно на економічну безпеку держави; вітчизняні інвестори, які здійснюють свою діяльність у регіоні, де і проживають самі, як правило, зацікавлені в екологічності виробництва та мінімізації його впливу на навколишнє середовище (іноземні інвестори не зацікавлені в екологічності виробництва, раціональному використанні природних ресурсів); внутрішні інвестори досить часто зацікавлені у поліпшенні соціального розвитку регіону, де відбувається промислове виробництво, оскільки вони є частиною цієї громади (якщо йдеться про малий та середній бізнес, а не про потужні промислово-фінансові групи); іноземні інвестори, вкладаючи кошти у реалізацію проектів у певній країні, очікують отримати, насамперед, прибуток, який за розмірами є більшим від прибутку, що вони могли б отримати у своїй власній країні, тому країна-реципієнт іноземних інвестицій повинна мати певні стратегічні переваги, що забезпечать отримання такого прибутку (дешева робоча сила, низький рівень

конкуренції, ненасичений ринок і т.д.), коли ці переваги будуть з часом втрачені, інвестор може задуматися про перенесення виробництва в іншу, більш привабливу з точки зору розвитку бізнесу країну, де він матиме можливість отримати більший прибуток; вітчизняні підприємства, особливо малі та середні, не дотримуються такої стратегії розвитку.

В Україні склалася парадоксальна ситуація, коли для іноземних інвесторів створюються більш сприятливі умови ведення бізнесу, ніж для вітчизняних виробників. Така ситуація призвела до виникнення тіньових схем виведення фінансових ресурсів за кордон та залучення їх до економічного обігу вже як іноземних інвестицій. Для цього використовують спеціальні офшорні компанії, які створюються в іноземних країнах (наприклад, Віргінські Острови). Підтвердженням цього є офіційна статистика щодо залучення прямих іноземних інвестицій до України [21].

Прямі іноземні інвестиції повинні посилювати міжнародну інвестиційну позицію України та запобігати зростанню зовнішнього боргу.

Про це свідчать наступні дані Державного комітету статистики України: в 2016 році в економіку України іноземними інвесторами вкладено 4405,8 млн дол. США прямих інвестицій (акціонерного капіталу) проти 3763,7 млн дол. США у 2015 році, а за січень-червень 2017 року в економіку України іноземними інвесторами з 75 країн світу вкладено 711,2 млн дол. США прямих інвестицій (акціонерного капіталу). Станом на 31.12.2016 найвагомійші обсяги надходжень прямих інвестицій були спрямовані до установ та організацій, що здійснюють фінансову та страхову діяльність – 10 324,4 млн дол. США та підприємств промисловості – 9 550,2 млн дол. США. До основних країн-інвесторів належать Кіпр – 9691,6 млн дол. США, Нідерланди – 5753,9 млн дол. США, Російська Федерація – 4349,8 млн дол. США, Велика Британія – 2046,3 млн дол. США, Віргінські Острови (Брит.) – 1766,5 млн дол. США, Німеччина – 1606,6 млн дол. США і Швейцарія – 1467,3 млн дол. США [8].

В умовах відкритості економіки нашої країни щодо іноземних інвестицій формування державної інвестиційної політики повинно базуватися на пошуку оптимального співвідношення вітчизняних та іноземних капіталів.

Задля ширшого залучення внутрішнього інвестора було прийнято Закон України від 07.04.2015 № 288-VII “Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо державних інвестиційних проектів” [4]. Зважаючи на це, Кабінетом Міністрів України були затверджені нові прозорі процедури відбору проектів і прийнята постанова від 22.07.2015 № 571 “Деякі питання управління державними інвестиціями” [9]. У відповідності до даних законодавчих актів, в Законі України “Про Державний бюджет України на 2017 рік” [5] було передбачено реалізацію 18 державних інвестиційних проектів за рахунок державних капітальних вкладень з обсягом фінансування – 1,65 млрд гривень.

Відтак задля залучення зовнішнього та внутрішнього інвестора та підвищення рівня інвестиційної привабливості нашої держави необхідно:

- керівництву країни дотримуватися активної позиції щодо залучення інвестицій;
- підтримувати на державному рівні програми та проекти зарубіжних та вітчизняних інвесторів;
- продовжувати формування сприятливого інвестиційного клімату;
- забезпечувати прозорість відносин між державою та інвестором;
- розвивати інвестиційний ринок та сприяти його інтеграції у світовий простір.

Тільки активна державна позиція та комплексний підхід щодо вирішення існуючих проблем, пов'язаних з інвестиційною діяльністю на мікро- та макrorівнях дозволить з максимальною ефективністю реалізувати нашій країні свій потенціал в інвестиційній сфері, що стане передумовою її сталого економічного розвитку в майбутньому.

У цих умовах дуже важливо забезпечити професійне проведення, перш за все, зовнішнього аудиту інвестиційних проектів, звернувши особливу увагу на перевірку: паспорту бюджетної програми; річного звіту про виконання паспорту бюджетної програми; довідки щодо стану фінансування, касових видатків та освоєння коштів за проектом; титулу об'єкта; конструктивних елементів об'єкта; інших документів, поданих головним розпорядником для підтвердження фактичних даних.

Аудиторський зовнішній контроль, який широко застосовується в світовій практиці, зорієнтований на забезпечення достовірності показників інвестиційного проекту. Але треба врахувати і те, що зовнішній аудит – це ще і незалежна експертна оцінка показників інвестиційного проекту. Крім виконання функцій контролю за достовірністю інформації, аудитор може дати конкретні рекомендації щодо вдосконалення забезпечення достовірності показників інвестиційного проекту, підвищення ефективності інвестиційного проекту. Це набуває особливого значення з врахуванням постійних змін і вдосконалення методології підготовки інвестиційного проекту.

Саме тому в сучасних умовах аудиторська діяльність набуває все більшого поширення і усвідомлення суспільством його ролі в системі управління інвестиційними процесами. Ринок аудиторських послуг в сфері аудиту інвестиційних проектів в Україні іще не досить стабільний і поки що недостатньо ефективний. Господарювання в умовах глобалізації світової економіки робить будь-яку підприємницьку діяльність, в тому числі і аудиторську, складним економічним процесом. Проведення наукових досліджень з пошуку оптимальних шляхів вдосконалення системи організації та управління аудиторською діяльністю є одним із ключових завдань науки і практики на сучасному етапі економічного розвитку економіки України та її інтеграції з економікою Європейського Союзу. В Україні у зв'язку із збільшенням обсягів інвестування назріла об'єктивна необхідність

запровадження незалежного аудиту інвестиційних проектів та його результатів.

Незалежний аудит в певній мірі сприятиме забезпеченню довіри щодо впроваджуваних інвестиційних проектів в Україні. Інвесторам важливо отримати об'єктивні аудиторські висновки про уже впроваджені інвестиційні проекти. Його організація і проведення повинні відповідати основним вимогам міжнародних стандартів аудиту. Їх розробкою і затвердженням займається Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (англ. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) [10].

Незалежні аудитори в Україні при здійсненні аудиторського контролю, в тому числі щодо забезпечення достовірності показників інвестиційного проекту, керуються Міжнародними стандартами аудиту (у 2009 році були затверджені нові стандарти аудиту). Проте, оскільки багато процесів світової економіки розвиваються дуже нестримно, змінюються умови господарювання, зважаючи на це в 2013 році Рада почала переглядати міжнародні стандарти аудиту. Цей процес триває і по нинішній час.

У країнах Євросоюзу аудиторську діяльність, окрім міжнародних стандартів аудиту, також регламентують директиви і рекомендації Європарламенту і Ради. Сьогодні в Європі діють дві директиви Європейського Союзу. Це Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 17 травня 2006 року з обов'язкового аудиту річної і консолідованої звітності [12], яка вносить зміни в Директиви Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС і скасовує Директиву Ради 84/253/ЄЕС (Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC) [12], а також Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту і Ради від 16 квітня 2014 року про внесення поправок в директиву 2006/43/ЄС з обов'язкового аудиту річної і консолідованої звітності (Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts) [13].

Зазначимо, що у Директиві 2014/56/ЄС Європейського Парламенту і Ради має місце ширша деталізація вимог, які були викладені в Директиві 2006/43/ЄС. Ці вимоги Директиви спрямовані на зміцнення незалежності аудитора і аудиторської фірми, підвищення об'єктивності висновку аудитора, посилення зовнішнього нагляду над діяльністю аудиторів і аудиторських фірм, підвищення ролі комітетів аудиту на підприємствах громадського інтересу та впливають на інвестиційну діяльність й залучення інвестора.

Зміст незалежного аудиту процесу інвестиційних проектів характеризується не лише стадіями (етапами) його виконання, але, як динамічний процес, складається із засобів праці та предметів праці. Стосовно процесу аудиту, засобом праці є методичні прийоми аудиту. Предмет праці – це те, на що спрямовані дії аудитора. В залежності від того, яку роботу виконує аудитор (аудиторська фірма), – перевірка достовірності

інвестиційних проектів, надання суб'єктам господарської діяльності різного ряду послуг – і змінюватиметься об'єкт аудиту. Таким чином, об'єкти аудиту виступають у ролі предметів праці в процесі аудиторської перевірки. Самі по собі методичні прийоми є «мертвими» без цілеспрямованої дії аудитора. Отже, елементами процесу аудиту є методичні прийоми, дії аудитора, об'єкти аудиту. Дія аудитора за допомогою певних методичних прийомів на об'єкт перевірки характеризує аудиторські процедури. Саме через них здійснюється аудиторський процес.

Важливо в ході здійснення аудиту інвестиційних проектів мати чітке уявлення про те що інвестиційний проект – це сукупність поєднаних в одне ціле намірів і практичних дій для здійснення інвестиційних вкладень, забезпечення визначених конкретних фінансових, економічних, виробничих і соціальних заходів з метою отримання прибутку. Як правило, замовником інвестиційного проекту є суб'єкт інвестиційної діяльності, який має фінансові кошти й за вимогою підрядчика надає поручительство про свою платоспроможність.

У процесі аудиту важливе значення має форма та зміст інвестиційних проектів, які можуть бути найрізноманітнішими – від плану будівництва нового підприємства до оцінки доцільності придбання нерухомого майна. У всіх випадках, переважно, спостерігається затримка між моментом початку інвестування та моментом, коли проект починає приносити прибуток. Цей чинник має ключову роль в оцінці інвестиційного проекту. В зв'язку з цим необхідно ретельно здійснити аудит усіх його трьох основних фаз виконання проекту, зокрема: передінвестиційну, інвестиційну та експлуатаційну.

На етапі аудиту підготовки до впровадження інвестиційного проекту, перш за все, доцільно перевірити техніко-економічне обґрунтування: чи правильно були проведені маркетингові дослідження, вибір постачальників сировини та устаткування, потенційних інвесторів і учасників проекту. В кінці передінвестиційної фази аудиту важливо перевірити обґрунтованість показників бізнес-плану інвестиційного проекту і результати цієї фази мають бути об'єктивно відображені в звіті аудитора.

Під час аудиту другої фази виконання інвестиційного проекту аудитор має перевірити обґрунтованість формування постійних активів підприємства, зокрема, окремих видів супутніх витрат (наприклад, витрати на пусконаладжувальні роботи), які підприємства частково відносять на собівартість продукції (як витрати майбутніх періодів), а частково – будуть капіталізовані.

Під час аудиту третьої експлуатаційної фази виконання інвестиційного проекту аудитор повинен перевірити обґрунтованість введення в дію основного устаткування (в разі промислових інвестицій) або після придбання нерухомості чи іншого виду активів. Фактично тут починається третя стадія інвестиційного проекту – експлуатаційна фаза. Цей період характеризується початком виробництва продукції або надання послуг і відповідними поточними витратами. Значний вплив на загальну характеристику проекту

матиме тривалість експлуатаційної фази і аудитор повинен ретельно дослідити об'єктивність формування фактичної собівартості проекту і фінансового результату від його впровадження.

Потрібно зауважити, що зовнішній аудит інвестиційних проектів здійснюється в умовах інформаційного ризику, який пов'язаний з такими факторами, як можливість посилення інфляції, ріст податкових ставок, скорочення державних субсидій.

Ризик того, що аудитор може сформувавши неправильну думку про інвестиційний проект в тих випадках, коли вона містить суттєві викривлення, які можуть вплинути на рішення користувачів щодо отриманих ними звітів аудитора, називається аудиторським ризиком.

Оцінка ризику аудитора є однією з основоположних умов ефективної діяльності незалежного аудиту. Оцінка ризику проводиться як мінімум двічі, що дозволяє нам ввести два поняття оцінки: попередня і кінцева. Попередня оцінка ризику проводиться при ознайомленні з інвестиційними проектами, їх складовими показниками. При цьому необхідно звернути увагу на те, що аудиторський ризик має два аспекти, які необхідно враховувати при його оцінці: перший – ризик здійснення помилки або зловживання клієнтом; другий – ризик здійснення помилки аудитором. Ризик помилки клієнта враховує як об'єктивні, так і суб'єктивні фактори: ймовірність суттєвих викривлень операцій при відсутності засобів внутрішнього контролю (притаманний ризик – об'єктивний фактор), неспроможність системи внутрішнього контролю клієнта попередити, виявити і виправити ці суттєві викривлення (ризик контролю – суб'єктивний фактор).

Ризик помилки аудитора полягає в тому, що ті аудиторські процедури перевірки на суттєвість, які будуть застосовані аудитором для перевірки операцій, не дозволять виявити суттєві викривлення в цих операціях. Цей ризик називають ризиком невиявлення.

Кожний з цих ризиків можна також поділити на складові: притаманний ризик, ризик контролю і ризик невиявлення.

Притаманний ризик залежить як від внутрішніх, так і від зовнішніх факторів. Тому, при оцінці притаманного ризику, аудитор аналізує зовнішній ризик. Зовнішній ризик – це ризик, викликаний дією зовнішніх щодо клієнта факторів, які можуть вплинути на діяльність клієнта. До основних факторів, що збільшують зовнішній ризик, відносяться несприятливі економічні умови у формуванні інвестором інвестиційного проекту, зміни в законодавстві, конкуренція тощо. Цей ризик опосередковано впливає на розмір притаманного ризику.

На оцінку аудитором притаманного ризику впливають характер бізнесу клієнта, його мотивація, результати попередніх аудиторських перевірок, розуміння керівництвом завдань і мети аудиту, наявність операцій з пов'язаними сторонами, незвичайність операцій, ознаки шахрайства тощо.

Ризик контролю визначається впливом двох складових: ризику системи внутрішнього контролю і ризику системи бухгалтерського обліку. Ризик

контролю розглянемо нижче, тут перерахуємо лише основні фактори, що впливають на нього: діяльність інвестора, компетентність персоналу і керівництва, філософія і стиль роботи керівництва, організаційна структура підприємства, розподіл повноважень, обов'язків і відповідальності, кадрова політика тощо.

Ризик невиявлення залежить від характеру і ефективності аудиторських процедур (детальних тестів і аналітичних процедур), проведених при перевірці аудиторського проекту, а також від характеристики наданої аудитору інформації: достовірність даних, кількість і вартість об'єктів перевірки, рівень деталізації даних, стан обліку. Ризик аудиторських процедур залежить від розміру сукупності відібраних для перевірки об'єктів і ризику вибірки. Ризик, не пов'язаний з вибіркою, залежить від неправильного вибору об'єктів для тестування, невірної інтерпретації отриманих результатів, людського фактору. Далі, в процесі проведення аудиту, розмір ризику уточнюється.

Інформаційний ризик – ймовірність того, що в показниках інвестиційного проекту можуть мати місце завідомо брехливі, або неточні дані. Інформаційний ризик відрізняється від комерційного і є набагато більшим і вагомим від першого. Він являє собою ризик того, що навіть при наявності достовірної інформації очікуваний прибуток від впровадження інвестиційного проекту може за якихось обставин бути меншим від очікуваного. Інвестори і кредитори вимагають доходу за прийнятий на себе ризик, а ринок його оплачує.

Зменшення інформаційного ризику у інвестиційному проекті скорочує надбавку за ризик, яку повинно оплачувати підприємство. Це зменшує капітальні затрати підприємства, яке було піддано аудиту, сприяючи тим самим цілеспрямованому розподілу дефіцитних економічних ресурсів між конкуруючими споживачами. Інвестори, кредитори і приватні організації, приймаючи рішення щодо ефективності інвестиційного проекту, покладаються на те, що інформація достовірна, але при цьому роблять поправку на те, що інформація не вільна від інформаційного ризику. Аудит впливає на рівень інформаційного ризику. Фактори, які змінюють величину аудиторського ризику, включають у себе:

- віддаленість інформації від користувачів;
- мотиви дій суб'єкта, який подає інформацію;
- великі обсяги інформації;
- інші чинники.

Для того, щоб максимально знизити інформаційний ризик, інвестор може:

- 1) перевірити інформацію – але це процес досить довгий;
- 2) поділити ризик з керівництвом, яке подало неправильну інформацію, відкривши справу про збитки, які він у зв'язку з цим поніс;
- 3) довіритись аудиторському висновку, складеному і підписаному аудитором, який має ліцензію.

Третій варіант є найбільш сприятливий, так як аудитор володіє достатнім досвідом в проведенні аудиту інвестиційних проектів, а також тому, що аудитори несуть відповідальність за виданий ними висновок.

Таким чином, внаслідок аудиторської діяльності ризик для користувачів інформації знижується до мінімуму. В останні роки проведена велика дослідницька робота з визначення цінності інвестиційного проекту для тих, хто приймає рішення про інвестування і надання кредитів. Ці дослідження, за яких увага концентрувалась на «гіпотезі продуктивного ринку», дозволяють зробити висновок, що аудит інвестиційного проекту не завжди впливає на його привабливість. Інвестори одержують інформацію з фінансової преси та від аналітиків по капітальних інвестиціях і користуються нею в своїх діях щодо публікації різних фінансових звітів. Однак згідно з широко розповсюдженою думкою, інвестиційний проект, підданий аудиту, все ж володіє «інформативністю», іншими словами, містить нову інформацію – просто в силу того, що був підданий аудиту.

Комісія по аудиторським обов'язкам (Комісія Коена – по імені її голови Манюела К. Коена) дійшла висновку, що «підданий аудиту фінансовий звіт слугує засобом для підтвердження або виправлення інформації, раніше одержаної на ринку. Перевірений фінансовий звіт підвищує ефективність ринкової діяльності завдяки тому, що скорочує термін служби неточної інформації, або призупиняє її розповсюдження» [15].

Незалежні аудитори, як правило, піддають експертизі показники інвестиційного проекту і, по можливості, іншу інформацію, і ті, хто подає цю інформацію, рівно як і ті, хто нею користується, часто розглядають висновок незалежного аудитора як фактор, що підвищує надійність і достовірність інформації, зниження підприємницького ризику окремих господарюючих суб'єктів, і, як наслідок, сприяння посиленню інвестиційних процесів в економіці в цілому.

Залучення коштів внутрішніх та іноземних інвесторів переслідує довготривалі стратегічні цілі. Саме активізація інвестиційного процесу є одним із надійніших механізмів позитивних соціально-економічних перетворень.

Під час аудиту інвестиційних проектів аудитори перевіряють такі його основні об'єкти:

- 1) заміну застарілого обладнання як процесу забезпечення існуючої підприємницької діяльності в незмінних масштабах;
- 2) заміну застарілого обладнання для зменшення поточних виробничих витрат;
- 3) зростання випуску продукції (розширення ринку послуг);
- 4) розширення підприємства за рахунок випуску нової продукції (послуг);
- 5) проекти, які мають екологічне навантаження тощо.

При проведенні незалежного аудиту рекомендується спочатку сформулювати мету інвестиційного проекту, провести його експертизу,

перевірити достовірність показників інвестиційного проекту і, нарешті, здійснити аудиторську оцінку фінансових результатів його впровадження.

Серед якісних методів оцінки інвестиційного ризику найчастіше використовуються такі: аналіз доцільності витрат; метод аналогій; метод експертних оцінок.

Доцільно здійснювати аудит інвестиційних проектів за такими ознаками: за причинами виникнення (структурно-функціональні перетворення, нові можливості, надзвичайні ситуації); за видами капітальних інвестицій (проекти розширення виробництва, проекти модернізації, проекти технічного переозброєння, проекти повної реконструкції). Здійснення аудиту за цими ознаками дозволить врахувати інтереси різних учасників інвестиційного процесу, зокрема: інвесторів, замовників, виконавців та користувачів проекту, а також врахувати ці особливості в процесі управління. Тому під час аудиту інвестиційного проекту пропонуємо аудитору звернути увагу на:

1. Мету інвестиційного проекту, його орієнтацію і економічне оточення, юридичне забезпечення (податки, державна підтримка і тому подібне);

2. Маркетингову інформацію (можливості збуту, конкурентне середовище, перспективна програма продажів і номенклатура продукції, цінова політика);

3. Матеріальні витрати (потреби, ціни і умови постачання сировини, допоміжних матеріалів і енергоносіїв);

4. Місце розміщення з урахуванням технологічних, кліматичних, соціальних та інших чинників;

5. Проектно-конструкторську частину (вибір технології, специфікація устаткування і умови його постачання, обсяги будівництва, конструкторська документація і тому подібне);

6. Організацію підприємства і накладні витрати (управління, збут і розподіл продукції, умови оренди, період амортизації устаткування та інше);

7. Кадрове забезпечення (потреба, забезпеченість, графік роботи, умови оплати, необхідність навчання);

8. Графік здійснення проекту (терміни будівництва, монтажу і пусконаладжувальних робіт, період функціонування);

9. Комерційну (фінансову і економічну) оцінку проекту.

Під час аудиту інвестиційного проекту аудитору необхідно: провести фінансовий аналіз проекту та поточної операційної, фінансової та управлінської діяльності компанії з виявленням всіх можливих потенційних ризиків; розглянути проведені комплексні маркетингові дослідження ринку (продукція, сировина); перевірити інформацію про проведену юридичну експертизу, зокрема: корпоративних прав, земельного та будівельного права, вибору оптимальних схем, які забезпечують зниження ризику рейдерських захоплень, а також результатів експертизи земельної ділянки, об'єктів незавершеного будівництва, комунікацій, оцінку всіх факторів, що впливають на реалізованість проекту, інженерно-технологічних пошуків, геологічної (гідрологічної) експертизи земельної ділянки; необхідно оцінити

результати проведених екологічних розвідувань, зокрема, санітарних та екологічних норм інвестиційного проекту.

З метою пошуку резервів зниження витрат на інвестиційні проекти аудитор має оцінити: понесені інвестором під час здійснення проекту тимчасові та фінансові витрати з отримання права користування земельною ділянкою, підключення до мереж, отримання дозвільної документації; важливо аудитору пересвідчитись в тому, чи не було допущено помилок при складанні розрахунків кошторисної вартості за окремими видами проектно-будівельних робіт, при виборі постачальників обладнання, технологічних ліній, інжинірингових робіт, а також – об'єктивності експертизи транспортних та логістичних витрат.

Під час аудиторської перевірки аудитору необхідно ретельно дослідити: обсяги матеріальних витрат, зокрема, потреби, ціни та умови постачання сировини, допоміжних матеріалів і енергоносіїв; витрати, що віднесені прямо на собівартість продукції; витрати на формування штату та фонду оплати праці; очікувані загальні (адміністративні) витрати інвестиційного проекту; обсяги оптимальних джерел фінансування та розробка рекомендацій щодо реалізації інвестиційних проектів тощо.

Оскільки інвестиційні проекти та інвестиційна діяльність підприємств нерозривно пов'язані між собою, то їх аудит повинен здійснюватись у спільному напрямі, тобто в розрізі напрямів вкладення капіталу, а саме, аудиту капітальних і фінансових інвестицій та операцій з ними. При цьому доречно відзначити, що особливість іноземної інвестиційної діяльності підприємств України, яка полягає у відсутності двостороннього руху капіталу, зумовлює обмеженість об'єктів бухгалтерського обліку іноземної інвестиційної діяльності лише джерелами формування інвестиційних ресурсів.

При оцінці інвестиційних проектів найбільш істотними виглядають такі види невизначеності та інвестиційних ризиків:

- ризик, пов'язаний із нестабільністю економічного законодавства;
- зовнішньоекономічний ризик обмежень на торгівлю і постачання;
- ризик несприятливих соціально-політичних змін у країні чи регіоні;
- неповнота або неточність інформації про динаміку техніко-економічних показників, параметри нової техніки і технології;
- коливання ринкової кон'юнктури, цін і валютних курсів;
- невизначеність природно-кліматичних умов, можливість стихійних лих;
- виробничо-технологічний ризик;
- невизначеність цілей, інтересів та поведінки учасників ринку;
- неповнота або неточність інформації про фінансове становище і ділову репутацію підприємств-учасників договірних зобов'язань.

Отже, на основі визначення сутності зовнішнього незалежного аудиту інвестиційного проекту, його основних етапів та завдань його основною метою слід вважати висловлення аудитором думки про те, чи відповідає

фінансова інформація щодо формування інвестиційного проекту та його реалізації формуванню та розподілу його економічної та соціальної вигоди протягом всього інвестиційного циклу. Таким чином, можемо стверджувати, що історично-еволюційні етапи розвитку управління і аудиту інвестиційних проектів в Україні з врахуванням сучасних світових тенденцій глобалізації економіки будуть і надалі постійно розвиватись і удосконалюватись.

Список використаних джерел

1. Про інвестиційну діяльність Закон України, прийнятий Верховною Радою України від 18.09.1991 р. N 1560-XII (ред. від 11.08.2013) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>
2. Про аудиторську діяльність Закон України, прийнятий Верховною Радою України від 22.04.1993, №3125-XII р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>.
3. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо державних інвестиційних проектів Закон України, прийнятий Верховною Радою України від 07.04.2015 р. N 288-УІІ. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>
4. Про Державний бюджет України на 2017 рік URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>
5. Про режим іноземного інвестування: Закон України. Редакція від 25.06.2016. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/93/96-вр>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» от 07.02.2013 № 73 (утверджено Министерством финансов Украины) (ред.27.06.13)]. URL: <http://www.buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>
7. Інвестиційний клімат в Україні: як Кабмін планує його поліпшувати в 2015–2017 рр. / FINBALANCE - незалежне Інтернет-видання про фінанси та економіку України й світу URL: <http://finbalance.com.ua/news/Investitsiyniy-klimat-v-Ukrani-yak-Kabmin-planu-yoho-polipshuvati-v-2015-2017-rr>.
8. Інвестиційна діяльність в Україні: URL: [www.me.gov.ua/.../List? ...Стан%20інвестиційної%20діяль..](http://www.me.gov.ua/.../List?...Стан%20інвестиційної%20діяль..)
9. Деякі питання управління державними інвестиціями Постанова Кабінету Міністрів України от 22.07.2015 № 571. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>
10. International Accounting Standards Board. Доступно в інтернеті: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb>. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/ES of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&from=LT>.

11. International Auditing and Assurance Standards Board, URL: <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/iaasb>.

12. Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC. URL: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0043&from=LT>.

13. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014/ amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts. URL: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0056&from=LT> Regulation

14. (EU) no 537/2014 of the 14. European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC). URL: <http://eurlex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0537&from=LT>.

15. The Institute of Internal Auditors, ІІА. URL: https://www.google.lt/search?source=hp&q=the+institute+of+internal+auditors+%28iia%29&oqhe+Institute+of+Internal+Auditors%2C+IIA&gs_l=psyab.1.0.0i22i30k119j0i22i10i30k1.1482.1482.0.5330.2.1.0.0.0.274.274.2-1.1.0...0...1.1.64.psy-ab..1.1.273.0...0.QQ5YD6RoMHA.

16. Lakis V. Audito teorija ir praktika/ V. Lakis. – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2017, - 548 p. The International Journal of Government Auditing. URL: <http://www.idi.no/en/all-news/idi-news/item/73-international-journal-of-government-auditing>.

17. Гончаренко О.М. Управління ризиками в процесі реалізації інвестиційного проекту URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/743/Lpdf>.

18. Крупка Я.Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів. Тернопіль: Економічна думка, 2000. 354 с.

19. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2012 року) URL: <http://www.apu.com.ua>.

20. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (редакція 2013 р.) URL: <http://iia.org.ua>.

21. Пілевич Д.С. Сучасний стан залучення основних джерел інвестицій для розвитку національного господарства /Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право), 1(64) 2014// URL: [file:///C:/Users/admin/Downloads/Nvnudpsu_2014_1_9%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/admin/Downloads/Nvnudpsu_2014_1_9%20(1).pdf)

22. Редченко К.І. Особливості зовнішнього та внутрішнього аудиту інвестиційних проектів URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009_647/85.pdf

23. Худавердієва В. А. Стратегія залучення іноземних інвестицій у економіку України. // Фінанси України. 2010. № 6. С. 62–71.

ВИСНОВКИ

Наукове монографічне дослідження з проблем та перспектив обліку, аналізу, аудиту, звітності та оподаткування в умовах глобалізації економіки дає змогу зробити такі висновки:

1. В монографії здійснений комплексний науковий розгляд актуальних проблем обліку, контролю, аудиту, аналізу, звітності та оподаткування, зважаючи на те, що економіка України знаходиться в умовах трансформаційних процесів, які вимагають науково обґрунтованого підходу до реформування всіх інституційних ділянок. Реформування інституцій неможливе без розробки конкретних заходів з вдосконалення обліку, аналізу, аудиту та оподаткування, спрямованих на ефективне їх функціонування.

2. Основні результати монографічного дослідження: створення законодавчих та організаційних передумов для реформування системи бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту і оподаткування у відповідності до світових стандартів; гармонізації та узгодження бухгалтерського та податкового законодавства в різних сферах діяльності з метою детінізації економіки; запровадження адаптивної обліково-аналітичної системи у господарську діяльність підприємств, яка забезпечить підвищення їх управління та сприятиме ефективному втіленню управлінських рішень; визначення концептуальних напрямів наукових досліджень для теоретичного обґрунтування та подальшого практичного впровадження рекомендацій.

3. Відзначено значний інтерес до питань бухгалтерського обліку, аналізу, контролю, аудиту та звітності з боку наукової бухгалтерської спільноти. Визначено позитивні тенденції у розвитку науки про бухгалтерський облік, а також вагомі результати наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку.

4. В силу глобалізації економіки відображені можливості зближення правил обліку, аудиту і звітності різних країн в рамках програми конвергенції МСФЗ і GAAP і тим самим приведені до єдиного знаменника стандарти бухгалтерської звітності, що забезпечить можливість вийти на міжнародні ринки капіталу.

5. Обґрунтовані підходи науковців щодо розробки законодавчих та інших правових актів у сфері бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, з економічної сутності та змісту нововведених норм і дотримання забезпечення однаковості застосування понять і термінів та недопущення їх довільного тлумачення.

6. Окреслено проблеми методологічної варіантності в бухгалтерському обліку з урахуванням особливостей історичного розвитку національної системи бухгалтерського обліку та сучасних світових тенденцій розвитку систем облікового регулювання.

7. Акцентовано на необхідності пропагувати в суспільстві важливість та престижність фаху бухгалтера, аналітика, аудитора, зокрема: законодавчо закріпити положення про статус бухгалтера-аналітика; підняти престиж вищої освіти за спеціальністю «Облік і оподаткування»; поглибити важливість професійної, громадської і суспільної ролі та місця фахівця; зростання ролі бізнес-спільноти у формуванні критеріїв навчання спеціаліста та оцінюванні його компетентності.

8. Інформаційні технології здійснюють безпосередній вплив на розвиток бухгалтерського обліку. Оволодіння сучасними бухгалтерськими і аналітичними програмами; контрольними та аналітичними процедурами, методами діагностики та моніторингу діяльності підприємства на базі створення автоматизованого робочого місця фахівця, податкового планування та прогнозування, стратегічного моделювання розвитку суб'єктів господарювання забезпечить підвищення якості обліку, аналізу, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації економіки.

9. Основними пріоритетними напрямками обліку, контролю, аудиту, аналізу, звітності та оподаткування на перспективу є: взаємодія з користувачами облікової інформації, координація бухгалтерської та аудиторської діяльності; зміцнення нормативно-правової бази; впровадження міжнародних стандартів і рекомендацій; модернізація інформаційних та комунікаційних технологій.

10. Сучасна тенденція реформування податкового законодавства супроводжується низкою нормативних змін та наявністю альтернативних варіантів при формуванні показників звітності. Проте, виходячи з того, що першоосновою всіх вимог до показників будь-якої звітності підприємства є її достовірність, податкова звітність як складова звітності підприємства має достовірно та правдиво відображати діяльність платника податків, а в результаті контролюючі органи матимуть змогу отримувати правдиву інформацію щодо своєчасності й повноти виконання податкових зобов'язань платника податків перед бюджетом.

11. Уніфікація та зрозумілість даних фінансової звітності досягається передусім застосуванням єдиних принципів її підготовки. Зміна принципів обліку, яка відбулася у вітчизняному законодавстві – це серйозний крок, який

суттєво змінює вектор формування облікової інформації. Відміна принципів обачливості та історичної собівартості кардинально змінює підходи до оцінки статей фінансової звітності, орієнтуючи її на застосування поточних ринкових цін. З результатів дослідження виходить, що думки стосовно підходів до оцінки кардинально різняться, і обидва підходи мають свої недоліки та переваги. Але аналіз конкретних історичних економічних ситуацій (американської великої депресії у 1929 році, вітчизняної кризи неплатежів на початку 90-х років минулого століття) свідчить про те, що в період економічної кризи, яка як правило, супроводжується інфляційними процесами, більш доцільною є оцінка за ринковою вартістю. Зважаючи на те, що наша країна наразі стикається з подібними викликами, зміна вектора вітчизняного облікового законодавства у бік застосування актуальної ринкової оцінки при складанні фінансових звітів може вважатися своєчасною та обґрунтованою.

Наукове видання

**ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ, ЗВІТНІСТЬ
ТА ОПОДАТКУВАННЯ
В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ**

Монографія

За ред. к.е.н., професора Й.Я. Даньківа

Гарнітура Times New Roman
Формат 60x84/16. Зам.№ 8.
Ум.друк.арк. 17,43. Обл.вид.арк. 16,26.
Наклад 300 прим.

Оригінал-макет виготовлено
у редакційно-видавничому відділі видавництва УжНУ «Говерла».
88015, м. Ужгород, вул. Заньковецької, 89.
E-mail: dep-editors@uzhnu.edu.ua

Видавництво УжНУ «Говерла».
88000, м. Ужгород, вул. Капітульна, 18.
E-mail: goverla-print@uzhnu.edu.ua

*Свідоцтво про внесення до державного реєстру
видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія 3т № 32 від 31 травня 2006 року*