МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
УНІВЕРСИТЕТ НАЦІОНАЛЬНОГО І СВІТОВОГО ГОСПОДАРСТВА

ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ В УМОВАХ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА

Колективна монографія

Луцьк – 2019

УДК 657
О 93

Рекомендовано до друку Вченою радою Луцького національного технічного університету, протокол № 5 від 26.12.2019 р.

Рецензенти: ***Білоскурський Руслан Романович,*** доктор економічних наук, доцент, декан економічного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

Черчик Лариса Миколаївна, доктор економічних наук, професор кафедри менеджменту Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки

Шубалий Олександр Михайлович, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки Луцького національного технічного університету

Облік, аналіз і контроль в умовах міжнародного співробітництва: [колективна монографія] / колектив авторів за ред. В.В. Чудовця. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2019. 204 с.

ISBN 978-617-672-222-9

У колективній монографії представлено наукові дослідження, які відображають теоретичні і практичні аспекти обліку, аналізу і контролю в умовах міжнародного співробітництва. Монографія присвячена вивченню актуальних науково-практичних проблем та шляхів їх вирішення, що дозволить підвищити рівень міжнародного співробітництва.

Видання передбачене для вчених, викладачів, докторантів, аспірантів та представників підприємницьких структур.

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1. ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ ТА МАТЕМАТИЧНІ МЕТОДИ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОМУ ТА КОНТРОЛЬНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

РОЗДІЛ 2. НАЦІОНАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ: ГАЛУЗЕВИЙ АСПЕКТ

РОЗДІЛ 3. ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА

ВСТУП

Міжнародне співробітництво як на локальному, так і загальнодержавному рівні вносить свої корективи в установлені порядки обліку, аналізу і контролю. Впровадження міжнародних стандартів звітності, зростання товарообороту, посилення економічних зав'язків вимагають постійних змін в методах і способах обробки інформації. Це тема для дискусій науковців і практиків, особливо представників міжнародного бізнесу.

Монографія «Облік, аналіз і контроль в умовах міжнародного співробітництва» містить результати досліджень колективу авторів щодо міжнародного досвіду використання інформаційних систем та математичних методів в обліку, аналізі і контролі; галузевих особливостей обліку, аналізу і контролю; звітності підприємств в умовах міжнародного співробітництва.

У першому розділі увага приділена безпеці хмарних технологій в обліку, новим підходам до методики аналізу формування фінансових результатів, дослідженню впливу інформаційних технологій на бухгалтерський облік, розробці економетричної моделі для прогнозування собівартості сільськогосподарської продукції.

Другий напрям монографії присвячено дослідженню обліку та аналізу в кредитних спілках, лісогосподарських підприємствах, суб'єктів господарювання видобувної, хімічної промисловості, державних навчальних закладах, некомерційних медичних закладах , а також міжнароднії проектнії діяльності. При цьому враховано індивідуальні характеристики систем управління галузями.

У третій частині монографії визначено пріоритетні напрямки розвитку звітності. Особливий акцент зроблено на такі об'єкти звітності як земля, оренда. Розкрито підходи до формування статистичної інформації, вплив принципів етики бухгалтера на підготовку інформації, механізми контролю, пов'язані з міжнародною антикорупційною політикою, неконтрольовані частки та їх відображення у звітності.

В цілому монографія «Облік, аналіз і контроль в умовах міжнародного співробітництва» є системною науковою працею колективу авторів, яка розглядає одну з актуальних проблем — зміни вимог до інформаційного забезпечення у зв'язку з інтернаціоналізацією обліку, контролю і аналізу.

РОЗДІЛ 1

ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ ТА МАТЕМАТИЧНІ МЕТОДИ В ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОМУ ТА КОНТРОЛЬНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

ЗАСТОСУВАННЯ ХМАРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Андрущак І.Є., *д.т.н., професор, декан факультету фінансів, обліку, лінгвістики та права,*
Чудовець В.В., *к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту*
Луцький національний технічний університет

Запорукою успішного ведення бізнесу в умовах Четвертої індустріальної революції є підвищення ефективності формування, зберігання, аналізу та використання інформаційних даних в бізнес-процесах підприємства.

Сучасний бізнес використовує технологічні розробки не лише для автоматизації бізнес-процесів, але й для втілення нових ідей та способів отримання конкурентної переваги. Швидким розвитком інформаційних технологій та вдосконаленням технічних засобів керівництво компаній ставить проблему, як оперативно відстежувати появу технологічних інновацій та своєчасно впроваджувати їх у соціально-технологічні процеси своєї діяльності.

Конкурентоспроможний бізнес – це цифрове підприємство з автоматизованими процесами, які забезпечують підвищення ефективності, швидкості й прозорості прийнятих рішень [5].

Наразі жодне підприємство не може ефективно працювати без використання сучасних інформаційних технологій. У той же час, обслуговування та розвиток власної IT-інфраструктури кожного IT-центру є дуже дорогим.

За прогнозами світових аналітичних видань основними драйверами розвитку ринку стануть;

– розвиток хмарних технологій (приблизно через 5 років близько 80% підприємств переведуть свою діяльність на хмарні технології);

– штучний інтелект;

– роботизація;

– питання безпеки стануть гостріше, оскільки розвиток кібербезпеки не встигає за технологічним прогресом [7].

Хмарні обчислення – хороша альтернатива класичній моделі. Вітчизняна модель хмарних технологій стає однією з

найважливіших у розвитку аутсорсингу інформаційних технологій. Сьогодні хмарні технології активно впроваджуються у щоденних операціях організацій. Цьому сприяють сучасні умови ринкової економіки України, де вже створена культура надання послуг та підтримки складних інформаційних систем.

За останніми дослідженнями IDC до 2023 року об'єм світових витрат на публічні хмарні сервіси та інфраструктуру збільшиться більш, ніж удвічі з 229 млрд. доларів у 2019 році до майже 500 млрд доларів у 2023 році [9].

Досвід показує, що робота в хмарі – це практично економічний крок практично для всіх секторів споживчого бізнесу. Перш за все, це стосується великих корпорацій, а також малих та середніх підприємств, незалежно від сфери їхньої діяльності. Однак зараз сумнівно, чи хмарні послуги доцільні для малих компаній, оскільки їхні комп'ютерні ресурси занадто низькі. Привабливість хмарних продуктів зростає зі збільшенням присутності компанії в Інтернеті. У сучасній реальності хмари – це новий шлях розвитку IT-індустрії. Переважна більшість українських учасників бізнесу вже користуються хмарними послугами.

Нелегко зрозуміти, яку хмару застосувати до конкретного бізнесу, але це не надто складно. Для початку нам слід почати з того, як розвивається внутрішня інформаційна складова діяльності організації. Якщо компанія має власну розвинену IT-інфраструктуру, не завжди логічно повністю відмовитися від наявних ресурсів і перейти до хмари. Якщо потрібні суворі вимоги до контролю та є конфіденційна інформація (наприклад, фінансова сфера), тут слід використовувати гібридні хмари. Для вирішення конкретних проблем рекомендується використовувати публічну хмару (електронна комерція, аналітика). Якщо бізнес має завдання підвищити ефективність діючої IT-інфраструктури, то в цьому випадку доцільніше було б запровадити приватну хмару, яка дозволить мінімізувати витрати на її підтримку, збільшити її гнучкість та скоротити часові рамки IT-проектів [1].

Хмара – це нова бізнес-модель надання та отримання інформаційних послуг. Ця модель обіцяє зменшити експлуатаційні та капітальні витрати. Це дозволяє IT-підрозділам зосередитися на стратегічних проектах, а не на звичайних завданнях управління власним центром обробки даних.

На сьогоднішній день існує багато визначень «хмарних обчислень». Хмарні обчислення – це програмне забезпечення, доступне користувачеві через Інтернет або в локальній мережі як послуга, що дозволяє використовувати зручний інтерфейс для віддаленого доступу до виділених ресурсів (обчислювальні ресурси, програми та дані). Комп'ютер виступає як середня наземна мережа, підключена до Мережі. Комп'ютери, які виконують хмарні обчислення, називаються «хмарними обчисленнями».

«Хмара» означає складну інфраструктуру з безліччю технічних деталей, прихованих у «хмарах». Визначення NIST CloudComputing v15 визначає «хмарні обчислення» наступним чином: модель хмарних обчислень забезпечує зручний доступ до мережі до спільного пулу обчислювальних ресурсів, які можна налаштувати (наприклад, до мереж, серверів, зберігання, додатків, служб); хмарна модель сприяє доступності і характеризується п'ятьма основними елементами (самообслуговування за запитом, широкий доступ до мережі, об'єднані ресурси, незалежне розташування, швидка гнучкість, вимірювані послуги). На сьогоднішній день доступно багато постачальників хмарних рішень.

На основі практичних та теоретичних досліджень у галузі хмарних технологій, розглядаються як інструмент для аутсорсингу бізнесу, важливо виділити точку, коли значна частина великих компаній використовують публічні хмарні послуги для кінцевих клієнтів або для зовнішніх (віддалених) співробітників. А основні системи штатних працівників зосереджені в приватній хмарі. Однак великий бізнес та більшість підприємців середнього рівня віддають перевагу приватним або гібридним хмарам (технології). Це пов'язано з таким фактором, як доступність передового IT-сервісу, який робить більш вигідним і легшим керувати приватною хмарою, ніж переміщувати всю свою обчислювальну інфраструктуру до загальнодоступного домену. Подайте поточну ситуацію за наявності потенціалу Проблеми IT-безпеки, привабливість хмарних сервісів все ще активно зростає, і на сьогоднішній день існує велика зацікавленість бізнес-спільноти до цієї модної тенденції аутсорсингу.

Підвищення привабливості хмарних продуктів для українського бізнесу безпосередньо залежить від маси присутності

компанії в глобальній мережі Інтернет. Не менш важливим фактором активного використання хмарних сервісів є швидкий розвиток ІТ-аутсорсингу, завдяки чому бізнес отримує геометричну оптику внаслідок втручання прямого променя і відбитого від земної балки ряду переваг від використання нових механізми розвитку. Говорячи про хмарні обчислення, треба сказати про можливий розвиток ІТ, якого ринок може досягти в майбутньому. Аналітики називають цю модель ІТ сервісом (ITaaS). Назва означає, що ця модель передбачає споживання всіх ІТ-ресурсів, будь то апаратне чи програмне забезпечення чи послуга. На практиці це означає доставити всі засоби до спеціалізованих центрів обробки даних, розмістити в них необхідні програми та здати обладнання в оренду для доступу до цих ресурсів. Прокат обладнання також обслуговується постачальником послуг. Поки така організація взаємодії постачальник-замовник практично не є широко поширеною на українському ринку. Слід зазначити, що крім вищезазначених переваг хмарних моделей, аутсорсинг непрофільних бізнес-процесів на аутсорсинг компаній та зменшення капітальних витрат на ІТ шляхом їх перекладу в операційні системи робить компанію більш привабливою для фінансових установ.

Сучасні інформаційні технології дозволяють керівництву компаній повністю відмовитися від встановлення та використання спеціального програмного забезпечення, від їх систематичного оновлення. Суть хмарних технологій полягає в тому, що український бізнес може не мати на своєму комп’ютері жодної програми. Принципово важливо лише одне: наявність стабільного високошвидкісного Інтернету. Тому хмарна технологія для вітчизняного бізнесу – це своєрідна модель обслуговування на базі Інтернету, перелік апаратних і програмних засобів, необхідних для обробки та виконання клієнтських додатків із зростаючого бізнесу. Переваги хмарних технологій як інструменту аутсорсингу ІТ навряд чи можна переоцінити. Хмари дозволяють переносити малі та вузько орієнтовані сфери бізнесу за межі бізнесу, дозволяючи керівникам підприємств зосередитись на основних бізнес-процесах, не відволікаючи себе від вторинних завдань [2].

Сьогодні на ринку існує багато привабливих пропозицій щодо аутсорсингових послуг у галузі хмарних технологій та

щонайменше 9 моделей, серед яких: IaaS (оренда IT-структури), BPaaS (послуги для вирішення бізнес-проблем), SaaS (оренда додатків) , PaaS (розробка додатків), DaaS (віртуальний робочий стіл), CCaaS (віртуальний конференц-центр), SecaaS (інформаційна безпека в оренду), BaaS (резервне копіювання в якості сервісу), DRaaS (аварійне рішення). На основі цих моделей формується ділове розуміння практик хмарних сервісних послуг, що по суті дає можливість бізнесу відмовитися від власної інформаційної інфраструктури, пропонуючи послуги та допомогу платформі на базі програмного забезпечення або програмного забезпечення від спеціалізованої організації.

Провідні світові розробники, в тому числі відомі вчені, докладають великих зусиль для подальшої розробки хмарних послуг. Враховуючи сучасні реалії та тенденції розвитку інформаційних технологій, хмара поділяється на три типи: приватна (публічна хмара), публічна (публічна хмара) та гібридна (гібридна хмара) (рис. 1).

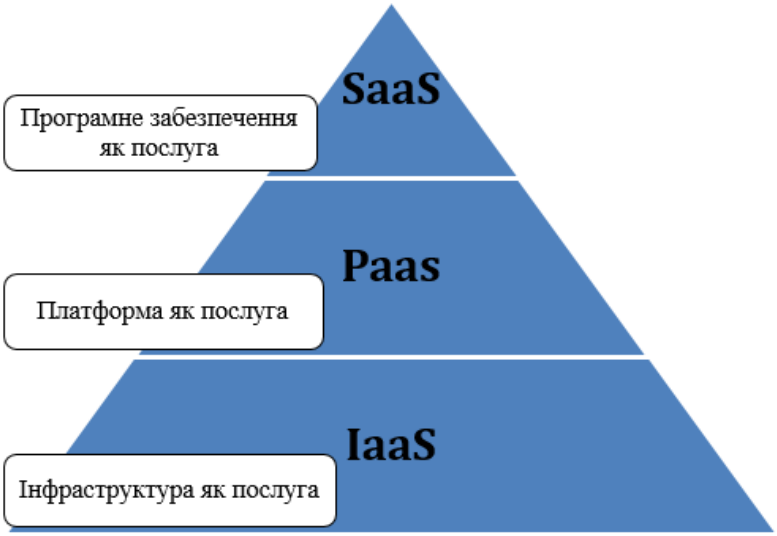


Рис. 1 – Види «хмарних» послуг

Завдяки високим технологічним можливостям хмарні технології набули широкого застосування в бухгалтерському

обліку, де широко використовуються програми в «хмарі», наприклад:

- Облік Saas;
- Master;
- 1С;
- Bookkeeper;
- Бухгалтерія Онлайн «Діловод»;
- Хепі-Бух;
- Бухсофт;
- Парус та ін.

Саме тому проблеми використання хмарних технологій в обліку стають предметом дослідження багатьох вчених-економістів, які у своїх працях наводять переваги та недоліки їх застосування (табл.1).

Таблиця 1

Переваги та недоліки застосування хмарних технологій в обліку

Вчений	Переваги	Недоліки
1	*2*	*3*
Вольська К.О., Дикий А.П. [3, с.25-26]	безперешкодний доступ до баз даних та програмних рішень; економія фінансових, трудових та матеріальних ресурсів на обслуговування програм; сервісне обслуговування та постійне оновлення програмного забезпечення; резервне копіювання баз даних; захист даних від несанкціонованого доступу	безпека даних у хмарі; відповідність програмного забезпечення для перенесення інформаційної бази; можливість підприємства повернути інформаційну базу із хмари назад на підприємство; гнучкість платформи у хмарі, можливість розробляти програмні рішення для окремих підприємств залежну від характеру їх діяльності
Легенчук С., Лозинський Д. [6, с.6-7]	доступність і мобільність; підтримка та обслуговування;	крадіжка даних; втрата даних; крадіжка аккаунтів; незахищені інтерфейси;

Продовження табл. 1

1	*2*	*3*
	відновлення даних; безпека; кількість ІТ-персоналу; вартість і витрати на обслуговування; гнучкість	DOS-атаки; зловмисний інсайдер; використання хмарних ресурсів хакерами; недостатня обачність; суміжна уразливість
Осмятченко В.О., Олійник В.С. [8, с.136-137]	миттєвий доступ до інформації у хмарі незалежно від часу і місцезнаходження; ведення бухгалтерського обліку у хмарі підвищує ефективність роботи шляхом забезпечення чіткого розуміння справ та доступу до даних бухгалтерського обліку в реальному часі; прискорення обміну даними бухгалтерського обліку; зменшення витрат на придбання серверного обладнання, апаратних і програмних рішень; хмарне середовище безпечне за умови захисту доступу даних; покращення організації співпраці бухгалтерів з іншими категоріями персоналу та контрагентами	висока вартість хмарного програмного забезпечення; проблеми доступу через залежність від наявності мережі Інтернет
Фролов В. [10, с.47-48]	цілодобовий доступ до 1С з будь-якого комп’ютера підключеного до Інтернет; відсутність початкових інвестицій;	залежність від Інтернет-підключення; залежність користувача від умов провайдера; безпека даних залежить від якості роботи провайдера хмарних сервісів;

Продовження табл. 1

1	*2*	*3*
	ліцензійна 1С з регулярним оновленням; високий ступінь надійності й безпеки зберігання даних; віртуальний робочий стіл з повним доступом; доступний широкий спектр додаткових послуг	неможливість використання попередніх версій програмного забезпечення; небезпека хакерських атак на сервер

До інших недоліків використання хмарних обчислень з точки зору інформаційної безпеки, можна віднести:

1. Складність системи. Спільна хмара надзвичайно складна порівняно з традиційним центром обробки даних. Велика кількість компонентів, що складають хмару, дозволяє атакувати на різних рівнях абстракції. Окрім компонентів для загальних обчислень, таких як розгортання додатків, моніторів віртуальної машини, віртуальних машин гості, зберігання, є також компоненти, які включають в себе управління: самообслуговування, ресурс обліку, управління квотами, реплікація та відновлення даних, моніторинг рівня сервісу, управління навантаженням.

2. Загальне багатокористувацьке середовище. Публічні хмари діляться ресурсами та компонентами з користувачами, які їх логічно не знають, дозволяючи зловмиснику використовувати механізм обміну ресурсами між користувачами та отримувати несанкціонований доступ до ресурсів, використовуючи вразливості всередині хмари. Рівномірність програмного та апаратного забезпечення платформи означає, що єдиний недолік буде помітний у всій хмарі і потенційно вплине на всіх користувачів послуг.

3. Використання Інтернету. Хмарні сервіси, а також адміністрування та керування хмарними службами та налаштуваннями програм використовує незахищену мережу Інтернет. По мірі того, як організація переходить до хмарних обчислень, внутрішні захищені мережі та ресурси мають нові небезпеки, з якими потрібно подолати. Існує також потреба у

віддаленому адмініструванні за допомогою незахищеного каналу даних.

4. Втрата контролю. Користуючись хмарними сервісами, користувач передає керування інформацією хмарному провайдеру, що несе додаткові ризики для захисту інформації. Користувач стає залежним від хмарного постачальника і може втратити не лише логічний контроль над інформацією, а й фізичний [4].

Таким чином, впровадження інноваційних технологій, зокрема хмарних, в сфері бухгалтерського обліку може сприяти значному підвищенню ефективності бізнес-процесів на підприємстві.

Подальші дослідження ми вважаємо за доцільне зосередити увагу на створенні методик використання хмарних сервісів у різних видах обліку, аналізу та контролі. Хмарні обчислення - це сукупність декількох ключових технологій, які були розроблені протягом багатьох років і розглядаються багатьма дослідниками як наступне покоління ІТ-архітектури підприємства. Незважаючи на всі переваги хмарних обчислень, існує багато питань безпеки, які сьогодні недостатньо вивчені та все ще обговорюються.

Як показано у статті, головна проблема, яка не була вирішена сьогодні у сфері хмарних обчислень, - це довіра користувачів до постачальника послуг. Ця проблема гостра не лише для компаній і підприємств, що використовують сторонніх постачальників, але і для звичайних користувачів, чиї особисті дані також потребують захисту та гарантій безпеки.

Якщо у випадку великого підприємства воно може захистити себе від загроз, проводячи аудит безпеки постачальника хмарних послуг та аналізуючи ризики та загрози інформаційній безпеці, а також страхуючи їх або створюючи власну приватну хмару, то малі компанії чи звичайні користувачі не мають такої можливості. Тому необхідно впроваджувати контроль для постачальників хмарних послуг на міжнародному чи національному рівні з метою проведення аудиту безпеки та перевірки їх відповідності міжнародним чи національним стандартам та покладеним на них умовам.

Література

1. Аркіпов Т.Л., Зайцева Т.В. Хмарні обчислювальні технології в навчальних закладах. *Хмарні технології в освіті*: Праці Всеукраїнського науково-

методичного семінару в Інтернеті (Кривий Ріг - Київ - Черкаси - Харків, 21 грудня 2012 р.). Кривий Ріг: Видавничий відділ КІІ, 2012. С.72.

2. Визначення NIST хмарних обчислень: рекомендації Національного інституту стандартів та технологій. URL: http://csrc.nist.gov/publications/nistpubs/800-145/SP800-145.pdf. (дата звернення: 06.12.2019 р.).

3. 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*. 2017. Вип. 2. С. 24-29.

4. Воронкін О.С. Хмарні обчислення як основа формування особистого освітнього середовища. *FOSS Львів 2012*: Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (26-28 квітня 2012 р.; м. Львів). Львів. 2012. С. 143-146.

5. Дані для бізнесу: як тримати руку на пульсі цифрової інформації. URL: https://www.epravda.com.ua/columns/2019/11/27/654169/ (дата звернення: 06.12.2019 р.).

6. Легенчук С. Ідеальна система бухгалтерського обліку: утопічна ідея чи реальність ІТ-економіки? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 2. С. 3-10.

7. Огляд ринку аутсорсингових послуг. Темпи розвитку і прогноз на 2019.URL: https://shen.ua/obzor-i-analitika-otrasli-uk/rinok-autsorsa-prognozi-2019/ (дата звернення: 06.12.2019 р.).

8. Осмятченко В.О., Олейник В.С. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в контексті зміни технологічних укладів. *Економічний вісник. Серія: Фінанси, облік, оподаткування*. 2018. Вип. 2. С. 131-138.

9. Світові витрати на хмарні сервіси досягнуть 500 млрд доларів в 2023 році. URL: https://www.de-novo.biz/blog/svitovi-vitrati-na-hmarni-servisi-dosyagnut-500-mlrd-dolariv-62 (дата звернення: 06.12.2019 р.).

10. Фролов В. Впровадження «хмарних» технологій в практику бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2013. № 12. С. 45-49.

НОВІ ПІДХОДИ ДО МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Талах Т.А., *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*
Луцький національний технічний університет

У ході аналізу фінансових результатів підприємства можуть використовуватись різноманітні прийоми, методи та моделі аналізу. Їх кількість та різноманіття залежать від конкретної мети та програми аналізу. У той же час залишається до кінця невизначеним, який метод аналізу є найбільш прийнятим на практиці, що надає можливість комплексно провести аналіз фінансових результатів підприємства, обґрунтувати ефективні управлінські рішення щодо

удосконалення фінансової політики підприємства, спрямованої на його розвиток.

Аналіз наукової літератури дає підставу стверджувати, що більшість науковців надають превагу горизонтальному, вертикальному та коефіцієнтному аналізу (84,6%). Для отримання якісних показників пропонуємо проводити поетапний моніторинг фінансових результатів. Сутність вищезазначеного моніторингу полягає у поєднанні на різних етапах аналізу певних методів, а саме: коефіцієнтного методу, методів горизонтального та вертикального порівняльного аналізу, методу базисних підстановок, методу відносних різниць; а також методів кореляційного та регресійного аналізу, що дають можливість не тільки проводити аналіз статей балансу підприємства, але і робити порівняльний аналіз за декількома підприємствами окремої галузі національної економіки або таких, що займаються аналогічними видами діяльності.

Такі співставлення доцільно проводити не тільки за звітний період, але і за декілька років, що відображає тривалий період діяльності підприємства. Це дозволяє визначати тенденції розвитку підприємства на перспективу, що має велике значення в практичній діяльності, оскільки підприємства здійснюють як довгострокове, так і середньострокове та поточне планування своєї діяльності.

Таким чином, даний підхід забезпечує комплексний аналіз діяльності підприємства, можливість встановити тенденції його розвитку, причини зміни доходів, витрат, показники рівня прибутку. Порівняти показники із середньогалузевими даними та прийняти оптимальні управлінські рішення щодо підвищення ефективності діяльності даного підприємства. Пропонуємо аналіз формування фінансових результатів проводити за такими етапами:

1. Аналіз основних показників розвитку підприємства
2. Аналіз основних показників виробничої сфери
3. Аналіз собівартості за елементами операційних витрат
4. Аналіз основних показників ефективності фінансової сфери
5. Аналіз структури бухгалтерського балансу
6. Аналіз фінансового стану підприємства
7. Аналіз рентабельності продукції
8. Аналіз тенденцій розвитку підприємства на перспективу

Найчастіше під час аналізу показників фінансової та виробничої сфери, собівартості за елементами операційних витрат, структури бухгалтерського балансу, загального фінансового стану підприємства використовують методи вертикального та горизонтального порівняльного аналізу. Оцінити фінансову звітність підприємства допомагають також різні фінансові коефіцієнти, що показують фінансові пропорції між різними статтями звітності, а саме: показники ефективності виробничої діяльності; показники ділової активності; показники ліквідності; показники фінансової стійкості. В залежності від конкретних цілей та завдань можна виконати фінансовий аналіз різного ступеня деталізації.

У світовій практиці фінансові коефіцієнти як показники діяльності підприємства публікуються в річних звітах компаній. При цьому кожна компанія, звичайно, має свій набір таких коефіцієнтів і їх власну систематизацію.

Таким чином, значна перевага моніторингу полягає у забезпеченні комплексного аналізу фінансових результатів, наочності відображення динаміки і змін показників, які аналізуються, ефективному виборі управлінських рішень на основі аналітичних даних.

Оскільки прибуток є визначальним чинником фінансової стабільності підприємства, то необхідно його прогнозувати на перспективу. Розробляючи методику аналізу фінансових результатів в сучасних умовах необхідно керуватися зарубіжним досвідом управлінського і фінансового аналізу.

У зарубіжній практиці перспективному (прогнозному) аналізу приділяється більша увага, ніж ретроспективному (історичному). Керівники іноземних фірм більш схильні до того, щоб порівнювати різні варіанти отримання прибутку в майбутньому, ніж витрачати час на аналіз результатів фактичного виконання стандартних рішень. Підприємець зацікавлений в тому, щоб вижити в конкурентній боротьбі і завжди прагнути отримати максимум прибутку, який має бути обґрунтований відповідними аналітичними розрахунками.

В зарубіжних країнах для оптимізації прибутку і аналізу витрат використовується система «директ-костінг», яку також називають «системою управління собівартості», «системою

управління підприємством», «маржинальний аналіз», «операційний аналіз» або аналіз взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток».

Система «директ-костінг» є атрибутом ринкової економіки. Головна увага в цій системі приділяється дослідженню поведінки витрат ресурсів в залежності від зміни обсягів виробництва, що дозволяє гнучко і оперативно приймати рішення для нормалізації фінансового стану підприємства. Найбільш важливі аналітичні можливості системи «директ костінг»: оптимізація прибутку і асортименту виготовленої продукції, визначення ціни на нову продукцію; розрахунки варіантів зміни виробничої потужності підприємства тощо. Розподіл витрат на постійні і змінні є першою особливістю системи «директ костінг»; другою особливістю є об'єднання управлінського і фінансового аналізу. Для визначення суми умовно-постійних та умовно-змінних витрат застосовуються різноманітні способи: прямого розрахунку, графічний, алгебраїчний, кореляційно-регресивний тощо [4].

Вивчення співвідношення у певному діапазоні ділової активності, притаманному даному підприємству (при мінімальному та максимальному обсягах виробництва). Теоретично максимальною межею ділової активності може бути проектна потужність, забезпечена відповідною технологією, сировиною, матеріалами, обладнанням, енергією, трудовими ресурсами. Максимальна величина обсягу виробництва нижча проектної. Мінімальна межа обсягу виробництва може бути визначена на рівні підтримки мінімальної працездатності основних видів технологічного обладнання.

При прогнозуванні фінансових результатів пропонуємо застосовувати метод аналізу співвідношення «витрати-обсяг-прибуток» для розрахунку точки беззбитковості. Точка беззбитковості може визначатися двома способами: алгебраїчним і графічним. Різниця між фактичним і беззбитковим обсягом продаж показує зону безпеки [1].

В процесі аналізу розраховуються і аналізуються такі показники:

– маржинальний дохід;
– коефіцієнт маржинального доходу;
– беззбитковий обсяг операційної (виробничої) діяльності (точка беззбитковості);

– рівень безпеки операційної діяльності;

– обсяг операційної діяльності (обсяг виробництва), який забезпечує необхідну прибутковість;

– операційний леверидж (операційна залежність), який дає можливість оперативно аналізувати залежність прибутку від динаміки обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) і структури витрат.

За даними цін і норм змінних витрат коефіцієнт маржинального доходу - величина постійна. Тому приріст (зниження) прибутку можна визначити таким чином:

$$\Delta П = \Delta ЧД \times К_{м.д.} \qquad (1)$$

Операційна діяльність, пов'язана з виробництвом (продажем) продукції, наданням послуг, виконанням робіт вважається урівноваженою, коли чистий дохід від продажу цієї продукції (робіт, послуг), тобто виручка, дорівнює сукупним витратам. Цей обсяг продукції ще називають точкою беззбитковості, оскільки на графіку в точці, яка відповідає його величині, перетинаються функції витрат і чистого доходу. Певний обсяг виробництва – точка беззбитковості – розділяє сфери збиткового (ділянка 1) і прибуткового (ділянка 2) виробництва (продажі), як це показано на рис. 1.

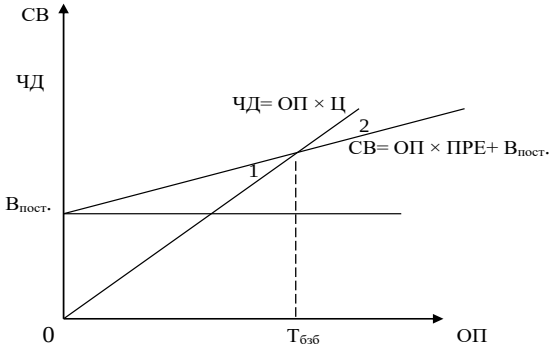


Рис. 1 - Динамика витрат (СВ), виручки (ЧД) і точки беззбитковості ($Т_{бзб}$)

Наявність постійних витрат ($В_{пост.}$) обсяг виконуваних робіт до певної його величини (точки беззбитковості $Т_{бзб}$) є збитковим, оскільки СВ > ЧД. Сфера збиткового обсягу виконуваних робіт(виробництва) ($О_{зб}$) на графіках знаходиться в межах $Т_{бзб} \leq О_{зб} < О$.

Із збільшенням обсягу виробництва (продажі) за умови, що змінні витрати на одиницю продукції менше ніж ціна, тобто $В_{змінні} <$ Ц, збитки зменшуються, і в точці беззбитковості вони дорівнюють нулю.

Таким чином, метод аналізу співвідношення «витрати-обсяг-прибуток» є теоретичною основою перспективного аналізу, що базується на інтеграції обліку, аналізу, регулювання; є базою для прийняття оптимальних управлінських рішень. Показник точки беззбитковості для автодорожніх підприємств варто використовувати при: введенні у виробництво нового продукту (нових матеріалів при покритті доріг); модернізації виробничих потужностей; створення нового підприємства; зміні виробничої чи адміністративної діяльності підприємства.

Керівництво підприємства перед початком виконання робіт повинно мати уявлення, на який прибуток можна розраховувати і як вирішити проблему оптимізації прибутку. З маржинального аналізу випливає, що максимального прибутку можна досягнути при рівності граничного доходу граничним витратам [2]. Важливо знати, при яких співвідношеннях обсягу виконання робіт їх вартості та витрат, що перебувають у певній залежності одне від одного, настає рівність граничного доходу граничним витратам.

Проведені дослідження показали, що для отримання позитивних фінансових результатів необхідно здійснювати аналіз усіх сфер діяльності підприємства, а саме як внутрішніх так і зовнішніх. Аналіз внутрішнього середовища підприємства охоплює питання методики проведення аналізу, принципів та засобів його здійснення, передбачає визначення стану внутрішніх чинників, їх вивчення та оцінку. Для його здійснення можна використовувати певну послідовність дій, серед яких: моніторинг внутрішнього середовища; аналіз фінансової ситуації; розробка загальної фінансової стратегії; складання поточних фінансових планів; коригування, узгодження та конкретизація фінансового плану; розробка оперативних фінансових планів. При дослідженні

перерахованих етапів діяльності визначають сильні і слабкі сторони підприємства. Перелік сильних і слабких сторін підприємства використовується для порівняльного аналізу діяльності підприємства з активними конкурентами і визначення його конкурентної сили.

Комплексно оцінити сильні та слабкі сторони діяльності автодорожніх підприємств ми пропонуємо проводити, використовуючи метод SWOT-аналізу та SPASE-методом. SWOT-аналіз – це аналіз спрямований на визначення (у загальних рисах) корпоративної стратегії підприємства з урахуванням впливу зовнішнього та внутрішнього середовища одночасно [5]. Для виявлення зв'язків між сильними і слабкими сторонами підприємства та загрозами і його можливостями доцільно використовувати також матрицю SWOT. При застосуванні SWOT-аналізу слід пам'ятати, що він має як переваги, так і недоліки, які потрібно знати і враховувати. Позитивні риси SWOT-аналізу в більшості випадків переважають негативні, що зумовлює його популярність у сфері стратегічного управління.

Серед найпростіших інструментів стратегічного аналізу середовища, які найкраще адаптовані до потреб підприємств середнього та малого бізнесу, можна назвати метод SPACE-аналізу. Метод SPACE – це комплексний метод, призначений для аналізу позиції на ринку і вибору оптимальної стратегії для середніх і малих підприємств. Враховуючи те, що в Україні переважають невеликі підприємства, цей метод є дуже привабливим для практичного застосування. У методі SPACE передбачено виокремлення чотирьох груп критеріїв оцінки діяльності підприємства (фінансовий потенціал, конкурентоспроможність підприємства і його становище на ринку, привабливість галузі, у якій функціонує підприємство, стабільність галузі, у якій функціонує підприємство).

При формуванні критеріїв оцінки слід брати до уваги специфіку конкретного підприємства, завдання, що стоять перед ним, його виробничі можливості, а також прийняту на підприємстві систему орієнтирів і цінностей. Вибір критеріїв, їх оцінка та визначення рекомендованої стратегії вимагають ґрунтовних знань як методології стратегічного аналізу, так і специфіки галузі та бізнесу підприємства. Тому для аналізу за методом SPACE

потрібно залучати висококваліфікованих експертів із числа внутрішніх або зовнішніх консультантів.

Для оперативного втручання у виробничий процес на підприємствах пропонуємо проводити експрес-аналіз фінансових результатів діяльності підприємства, з метою отримання комплексної інформації про формування та використання фінансових результатів у розрізі видів діяльності, сегментів та ринків збуту з урахуванням ринкової орієнтації. Пропонуємо наявну методику аналізу фінансових результатів доповнити такими основними етапами:

– аналіз формування доходів у розрізі видів діяльності, операційних сегментів та географічних регіонів. Велика кількість підприємств здійснюють свою діяльність та досліджують фінансові результати від операційної та фінансової діяльності; крім того, мають диверсифіковане виробництво та реалізують свою продукції на ринках багатьох країн;

– аналіз фінансових результатів у розрізі представлення інформації із застосуванням сучасних моделей розрахунку фінансових показників (EVA, EBITDA, ROE, EPS, ін.);

– аналіз дивідендної політики – характеризує орієнтацію акціонерів на власні інтереси чи на інтереси підприємства;

– аналіз якості використання прибутку.

Якість формування прибутку значною мірою залежить від якості його використання, тобто спрямування на інвестиції та інновації. Загалом підприємства повинні варіювати і набори показників, і методичні прийоми для їх обробки, оскільки потреби в результатах аналізу у різних категорій користувачів відрізняються; важливо забезпечити підвищення рівня оперативності цього виду аналізу [3].

Таким чином, правильно обрана методика аналізу фінансових результатів може стати фундаментом для отримання достовірних показників, та, як результат, максимально ефективного використання фінансових ресурсів підприємства, дотримання розрахункової та кредитної дисципліни, досягнення раціонального співвідношення власних та інвестиційних коштів, фінансового прогнозування з метою ефективного функціонування підприємства в майбутньому.

Література

1.Гнатенко Є., Венгер Н. Методичні підходи до проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. *Науковий вісник МНУ імені В.О. Сухомлинського.* Серія: Економічні науки. 2016. № 1(6). С. 42–46.

2.Дорош Н.І., Лю Дж. Прогнозний аналіз фінансових результатів та визначення межі банкрутства підприємства. *«Молодий вчений». № 2 (54).* 2018 р. С. 700-703

3. Касич А.О. Методика експрес-аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. *Економіка і суспільство*. Випуск № 18. 2018 р. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-18-128.

4. Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. Економічний аналіз: підручник / за ред. проф. А.Г. Загороднього. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. 487 с.

5. Ступницька Т. М., Гула О.С. Аналіз факторів, що впливають на зміну рентабельності основного капіталу, за методом «Дюпон». *Економіка харчової промисловості.* 2016 №3(19). С. 231-237.

ВПЛИВ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ НА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Ткачук І.М., *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*
Луцький національний технічний університет

Початок XXI століття характеризується розвитком новітніх технологій, за що й отримало назву «Цифрового століття» чи «Цифрової революції». Розвиток технологій активно впливає на людину, суспільство і культуру в різних сферах. Відповідно, не оминули інформаційні технології й бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік, як одна з найстаріших професій в історії, став одним з найбільш інноваційних галузей зростання XXI століття.

Індустрія інноваційного зростання стала поштовхом для створення нових інформаційних технологій в бухгалтерському обліку. Завдяки новітнім технологіям підприємства отримали змогу розробляти і використовувати комп’ютеризовані системи для зберігання і запису великого об’єму інформації.

Бухгалтерський облік сьогодні – це одна з найбільш високотехнологічних та передових сфер, яка рухається вперед у різних областях – від аналітики великих даних до хмарних обчислень і технології блокчейна.

Як зауважує Кім Готшалк, індустрія бухгалтерського обліку була однією з перших, на яку вплинуло розширення передових технологій обробки даних, з впровадженням таких технологій, як податкове програмне забезпечення та інструменти, які допомагають бухгалтерам зменшити кількість допущених помилок [2].

Ведення бухгалтерського обліку з використанням програмного забезпечення є невід'ємним процесом господарювання більшості підприємств. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку не тільки полегшує процес управління діяльністю підприємства, але й є необхідною умовою виконання низки законодавчих вимог, зокрема щодо подання електронної звітності. Крім того, автоматизовані системи бухгалтерського обліку використовуються для обробки облікової інформації [3].

Дослідження публікацій зарубіжних науковців та практиків свідчать про актуальність питання майбутнього бухгалтерського обліку. Особливо актуальними є питання пов'язанні з штучним інтелектом, блокчейном та хмарними технологіями.

У контексті сучасної парадигми дослідження, актуальною є думка Агнес Енн Пепе про те, що бухгалтерська індустрія у сьогоденні говорить на абсолютно новій мові бізнесу – мові майбутніх поколінь бухгалтерів. Еволюція технологій бухгалтерського обліку є величезною з сильним потенціалом зростання в майбутньому. Досягнення підняли індустрію на нові високі рівні можливостей [7].

За даними дослідження Плікус І.Й., Осадчої О.О., Жукової Т.А., застосування цифрових технологій у бухгалтерському обліку в умовах цифрової адженди в Україні не лишає роботи бухгалтерів, навпаки, дає можливості працювати по-новому та вирішувати нові завдання: бухгалтери створюють обліково-аналітичне забезпечення для прийняття управлінських рішень, стають фінансовими аналітиками й аудиторами [3].

Дослідження, проведене Robert Half Management Resources, показало, що 41% фінансових директорів вважають, що залишатися в курсі мінливих технологій – найбільший виклик, з яким зіштовхуються їхні бухгалтерські та фінансові команди. Технологічні зміни вважаються важливішими, ніж дотримання нормативних вимог (24%), збір або обробка великих даних (17%), а також пошук і утримання кваліфікованого персоналу (16%) [12].

В опублікованому звіті Practice of Now, в якому було опитано понад 3000 бухгалтерів у всьому світі, було виявлено, що 90% фахівців вважають, що культурні або еволюційні зміни відбуваються в їх професії вже зараз. А це, безумовно, призведе до великих змін у найближче десятиліття. Причиною змін є вплив зовнішніх чинників на бухгалтерську професію. Важливу роль відіграють – і вимоги бізнесу, що зростають, і збільшення законодавчого навантаження, і, власне, зміна поколінь [4].

Враховуючи вище зазначене можна стверджувати, що у найпростішому вигляді бухгалтерський облік – це спосіб повідомити про фінансовий стан бізнесу всім зацікавленим сторонам. З іншої сторони, підприємству потрібні фахівці з бухгалтерського обліку, які володіють системами планування ресурсів підприємства, здатні автоматизувати фінансові процеси і можуть використовувати інструменти бізнес-аналітики для отримання даних, які вони можуть перетворити в стратегічне управління.

Як зауважує засновник компанії Linkos Линник С.Ю., сьогодні комп'ютери – це канцелярське приладдя. Цифровий підпис, спеціалізовані програми та багато елементів IT вже сьогодні у бухгалтерському обліку! Зараз диджитилизація – це «must have» бухгалтерського обліку [6].

Бренда Шерродд, директор групи бухгалтерських послуг Avitus, відзначає, що технологічна революція впливає на всі аспекти нашого життя і всі галузі, включаючи бухгалтерський облік. Сьогоднішні бухгалтери повинні вивчати нові технології. Важливо знати не лише принципи, які лежать в основі бухгалтерського обліку, але й застосовувати дані життєво важливі принципи в нових інформаційних технологіях, які постійно розвиваються [10].

І так, технологічні інновації, більш доступні міжнародні можливості, смартфони і доступність 24 години в добу 7 днів на тиждень, відкрили шлях для нового покоління бухгалтерів.

ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана» лідер серед університетів в сфері імплементації найновітніших тенденцій в сфері підготовки майбутніх фахівців з обліку. Так, у 2018 році в університеті факультетом обліку та податкового менеджменту вперше в Україні запроваджено нову

спеціалізацію «Диджитал-облік» на першому (бакалаврському) рівні вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування», галузі знань 07 «Управління та адміністрування» [5].

Майбутні бухгалтери будуть навчатися використовувати у роботі сучасні IT-рішення: програми для електронної звітності, електронний обмін документами, ERP-систему, рішення із автоматизації обліку, фінансів, кадрів [1].

У 2019 році в продовження процесу диджиталізації освіти у ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана» на факультеті обліку та податкового менеджменту було здійснено урочисте відкриття нової комп'ютерної лабораторії, побудованої за останнім словом техніки. Кожне робоче місце оснащено ноутбуком, на яких встановлено програмний продукт компанії CaseWare Ukraine, що спрощує та модернізує процес формування фінансової звітності, дозволяє повністю відійти від паперових носіїв, систематизувати процеси складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, а також провести аудит згідно норм Міжнародних стандартів аудиту [2].

Ставка на підготовку облікових фахівців нового формату, свідчить про те що сьогодні, та й у перспективі, бізнесу необхідні кадри, які визнають цінність нових технологій бухгалтерського обліку. Адже, сучасні бухгалтерські технології ефективніші та безпечніші при надані інформації, яка необхідна лише для успіху.

У бухгалтера повинно бути розуміння того, як впровадити і використовувати правильну комбінацію облікових систем, яка призведе до більш стабільного фінансового стану і зростання підприємства.

Розглянемо, які передові технології допомагають перейти на автоматизацію бухгалтерського обліку та створити інновації для бухгалтерів. У табл. 1 представлено основні технології, які трансформують бухгалтерську індустрію.

Залишатись успішним підприємством можливо лише будучи на вершині проривних технологій. Пол Макдональд, старший виконавчий директор Robert Half, зауважує, що оновлення технологій вимагає початкових витрат часу і ресурсів, але вони можуть окупитися з точки зору поліпшення фінансової звітності, підвищення безпеки і здатності приймати ефективніші рішення.

Таблиця 1

Нові технології в бухгалтерському обліку

№ з/п	Технології	Характеристика технології бухгалтерського обліку
1	*2*	*3*
1	Мобільний облік	Віддалений доступ є одним з найбільших переваг сучасних технологій обліку. Фінансовим спеціалістам, бухгалтерам більше не потрібно перебувати в офісі, щоб вводити нові дані, оновлювати податкову інформацію або складати звіти. З правильним програмним рішенням і пов'язаними мобільними додатками можна управляти фінансами підприємства з будь-якої точки світу. Дані, введені співробітниками в офісі, відразу ж доступні через хмару. Така гнучкість надає можливість управлінському персоналу отримувати найсвіжішу інформацію, необхідну їм, щоб бути в курсі фінансового стану бізнесу.
2	Хмарний облік	Тенденція хмарних обчислень стає все більш популярною в сфері бухгалтерського обліку. Хмарні обчислення це тип інтернет-обчислень, який надає загальні ресурси комп'ютерної обробки і дані для комп'ютерів і інших пристроїв на вимогу. Це дозволяє бухгалтерам виконувати бухгалтерські завдання з будь-якого місця, а також дає можливість доставляти фінансову інформацію і звіти через хмару. Вся фінансова інформація оновлюється, як тільки відбуваються зміни, і може контролюватися і управлятися зі зручною панелі адміністратора. Це відкриває новий спосіб для бухгалтерів співпрацювати зі своїми клієнтами. Відповідно, більше часу залишається для зосередження уваги на бізнес-стратегії, а не на обтяження детальними процесами.
3	Інновації в податковому програмному забезпеченні	Сучасне податкове програмне забезпечення допомогло підвищити точність, одночасно скоротивши межі похибки, в прийняті рішень, щоб уникнути податкових санкцій і запобігти проблемам із зацікавленими сторонами. Сучасні інновації в бухгалтерському та податковому програмному забезпеченні дозволяють використовувати корельовані дані, зібрані

Продовження табл 1

1	*2*	*3*
		протягом року, для забезпечення точності всіх податкових форм і платежів. Оновлення даних в режимі реального часу запобігають помилки, викликані застарілими звітами і пропущеними записами. Більш якісне податкове програмне забезпечення також допомагає оптимізувати аудит, роблячи його більш ефективними і дієвими. Більшість податкових програм полегшують процес за допомогою інструментів, які обробляють такі деталі, як відрахування та оповіщення, що вказують на потенційно дорогі помилки введення даних.
4	Оптичне розпізнавання символів (OCR)	Ручне введення мінімізовано з OCR. Використання інтегрованої системи скорочує кількість ручного введення, необхідного для управління фінансами підприємства, але поява програмного забезпечення оптичного розпізнавання символів (OCR) ще більше спрощує даний процес. Досягнення даних технології дозволяють підприємствам використовувати сканери або навіть камери на мобільних пристроях для збору друкованої фінансової інформації та перетворювати текст в цифрові файли. Підвищена точність знизила частоту помилок під час цього перекладу, і майбутні оновлення обіцяють ще більше підвищити ефективність процедури.
5	Штучний інтелект та робототехніка	Штучний інтелект та робототехніка автоматизують складні та повторювані завдання і процеси з граничною точністю, знижуючи експлуатаційні витрати і підвищуючи ефективність.
6	Індивідуальні інтеграційні рішення	Індивідуальні інтеграційні рішення змінюють методи роботи підприємств, і це виявляється благом для бухгалтерів. У минулому точність була серйозною проблемою, особливо коли фінансова інформація передавалася між відділами. Сьогодні є можливість зв’язати в єдине програмне забезпечення ERP, CRM і CMS, а також успадковані додатки, щоб створити єдине середовище, в якому авторизовані користувачі з кожного відділу можуть отримати доступ до

Продовження табл 1

1	*2*	*3*
		необхідної їм інформації в будь-який час. Сповіщення можуть бути налаштовані так, щоб привернути увагу до будь-яких помилок, які виникають, з метою запобігання «ефекту снігової кулі», який знижує продуктивність.
7	Блокчейн	Блокчейн можна розглядати як технологію, засновану на обліку. Він записує і зберігає активи, зобов'язання, транзакції і визначає методи обліку руху грошових коштів і звірки рахунків. Використовуючи блокчейн компанії можуть записувати свої транзакції безпосередньо в об'єднаний регістр, створюючи взаємопов'язану систему стійких облікових записів. Оскільки всі записи розподілені і криптографічно запечатані, шанси знищити або маніпулювати ними для приховування активності практично неможливо.

Джерело: узагальнено автором за [8, 9, 11]

Це також допомагає компаніям посилити свій внутрішній контроль і дотримуватися нормативних вимог [12].

Бухгалтерський облік – це процес реєстрації, узагальнення, звітності та аналізу фінансових операцій. Бухгалтерський облік важливий практично у всіх галузях, тому що це універсальна мова, що використовується у всіх ділових практиках. Він має сенс того, що дійсно відбувається в компанії, і робить ці дані зрозумілими для широкого загалу, акціонерів і співробітників.

На відмінну від існуючої технології бухгалтерського обліку, яка спрямована на полегшення виконання певних завдань, новітня – змушує переосмислювати свої методи ведення бізнесу. Зокрема, використання нових технологій в бухгалтерській індустрії, наприклад штучного інтелекту, зможе забезпечити розпізнавання закономірностей і точного прогнозування результату.

В XXI столітті технології та бухгалтерський облік проходять поруч. Це партнерство, яке дозволяє вийти на вищий рівень ведення успішного бізнесу. Бухгалтерський облік знаходиться на вершині найбільш захоплюючих інновацій в технології, від хмарних обчислень до технології блокчейн.

Трансформація бухгалтерського обліку вимагає і зміни від фахівців в сфері бухгалтерії. Для кар'єрного зростання бухгалтера важливим фактом в найближчому майбутньому буде здатність брати на себе обов'язки і підвищувати професійні навики, які не зможуть бути замінені штучним інтелектом.

Зокрема, бухгалтер повинен залишатися в курсі технологічних тенденцій, вміти оптимізувати і адаптувати існуюче бухгалтерське програмне забезпечення для задоволення потреб підприємства, а також бути відкритим для прийняття і вивчення передових новітніх технологій.

Література

1. В КНЕУ відкрили Центр автоматизації бухобліку та кадрів. URL: https://www.medoc.ua/uk/news/v-kneu-vdkrili-centr-avtomatizac-buhoblku-ta-kadrv (дата звернення 16.10.2019 р.)

2. Диджиталізація освіти на факультеті обліку та податкового менеджменту: відкриття сучасної комп'ютерної лабораторії в КНЕУ URL: https://oef.kneu.edu.ua/ua/depts8/k_audytu/opm_ka_news/digitalisation_in_education/ (дата звернення 16.09.2019 р.)

3. Плікус І.Й., Осадча О.О., Жукова Т.А. Розвиток професії «бухгалтер» в умовах цифрової адженди: емпіричні дослідження щодо майбутнього професії. *Інфраструктура ринку*. 2019. Випуск 29. С. 589-594 URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/29_2019_ukr/92.pdf (дата звернення 10.10.2019 р.)

4. Практика бухгалтерського обліку в 2030 році: що чекає на нас у майбутньому? 4 прогнози URL: https://bakertilly.ua/news/id46994 (дата звернення 23.09.2019 р.)

5. Спеціалізація «Диджитал-облік» URL: https://oef.kneu.edu.ua/ua/speciality_oef/oblikaud/Men/ (дата звернення 15.09.2019 р.)

6. У Київському національному економічному університеті ім. Вадима Гетьмана відкрився Центр автоматизації бухгалтерського обліку та кадрів за підтримки українського розробника програмного забезпечення – групи компаній Linkos. URL: https://www.unian.ua/society/10252977-u-kijivskomu-nacionalnomu-ekonomichnomu-universiteti-vidkrivsya-pershiy-v-ukrajini-innovaciyniy-centr-avtomatizaciji-buhgalterskogo-obliku-ta-kadriv.html (дата звернення 15.09.2019 р.)

7. Agnes Ann Pepe. The Evolution of Technology for the Accounting Profession URL: https://www.cpapracticeadvisor.com/home/article/10263076/the-evolution-of-technology-for-the-accounting-profession (дата звернення 15.10.2019 р.)

8. Andrew Arnold. Blockchain Is Not A Threat To Accounting, It's An Opportunity URL: https://www.forbes.com/sites/andrewarnold/2018/08/28/blockchain-is-not-a-threat-to-accounting-its-an-opportunity/#53ddfe5e68d0 (дата звернення 24.09.2019 р.)

9. Bill Gerberh. 5 Accounting Technology Innovations CFOs Cannot Afford to Live Without URL: ttps://www.accountingdepartment.com/blog/5-accounting-technology-innovations-for-cfo (дата звернення 06.10.2019 р.)

10. Does Your Accountant Evolve with Technology? URL: https://avitusgroup.com/accounting-services/accountant-evolving-with-technology/ (дата звернення 16.09.2019 р.)

11. Roger CPA Review Blog URL: https://www.rogercpareview.com/blog/5-ways-technology-transforming-accounting (дата звернення 12.09.2019 р.)

12. James Kosur. CFOs reveal the most stressful part of their jobs URL: https://www.businessinsider.com/the-technology-race-is-stressing-out-cfos-2015-9 (дата звернення 15.10.2019 р.)

13. Kim Gottschalk. 5 Things You Need to Know About the Future of Accounting. URL: https://www.accountingweb.com/practice/growth/5-things-you-need-to-know-about-the-future-of-accounting (дата звернення: 20.09.2019).

РОЗРОБКА ЕКОНОМЕТРИЧНОЇ МОДЕЛІ ДЛЯ ПРОГНОЗУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Тлучкевич Н.В., *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,*
Ганаєв М.Ю., *магістр зі спеціальності 071 Облік і оподаткування*
Луцький національний технічний університет

Собівартість сільськогосподарської продукції значною мірою залежить від матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських виробників відповідними основними засобами і є визначальним фактором прибутковості господарства.

Одним із підрозділів основного виробництва є машинно-тракторний парк, який надає послуги по вирощуванню сільськогосподарських культур і транспортуванню вантажів. Кожен підрозділ підприємства є окремим центром витрат. А отже, по цих центрах витрат визначається виробнича собівартість виробленої сільськогосподарської продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

До складу витрат машинно-тракторного парку включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання, на поля, ферми, польові стани, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі,

вивезення сільськогосподарської продукції з поля в місця зберігання та використання).

Витрати машинно-тракторного парку відносяться на споживачів послуг (рослинництво, тваринництво) відповідно до обсягу виконаних робіт чи наданих послуг та їх фактичної собівартості, тому їх собівартість включається у вартість продукції рослинництва і тваринництва.

До виробничої собівартості робіт і послуг машинно-тракторного парку у сільськогосподарських підприємствах включаються: паливно-мастильні; автошини і акумулятори; техобслуговування і поточний ремонт; заробітна плата; нарахування на зарплату; амортизація; інші витрати; загальновиробничі витрати. Така стаття витрат, як паливно-мастильні матеріали у собівартості робіт та послуг машинно-тракторного парку займає 30-45%.

Будемо досліджувати ефективність формування витрат сільськогосподарського підприємства шляхом виявлення залежності між вартістю паливно-мастильних матеріалів і виробничою собівартістю сільськогосподарської продукції. Теоретичним підґрунтям залежності між вказаними економічними величинами є припущення, що зростання витрат на паливно-мастильні матеріали передбачають зростання виробничої собівартості сільськогосподарської продукції.

Ідентифікуємо змінні: незалежна змінна або фактор – вартість паливно-мастильних матеріалів (x, тис.грн.); залежна змінна або показник – виробнича собівартість сільськогосподарської продукції (y, тис.грн.).

Таким чином, залежність будемо будувати у формі парної регресії, оскільки будемо вивчати вплив на показник (виробнича собівартість сільськогосподарської продукції) лише одного фактора (вартість паливно-мастильних матеріалів).

Побудуємо модель на основі даних звітності СВК «Урожай» Волинської області за 6 років (2013-2018 роки) (табл. 1).

Таблиця 1

Статистичні дані для побудови економетричної моделі по СВК «Урожай» за 2013-2018 роки

№	Рік	Вартість паливно-мастильних матеріалів, тис. грн.	Виробнича собівартість сільськогосподарської продукції, тис. грн.
1	2013	2999,9	21261,1
2	2014	3685,6	32139,1
3	2015	3994,8	41266,6
4	2016	4151,1	52955,2
5	2017	5540,6	70906,8
6	2018	7 024	89939,2
Сума		308468	20372

На основі статистичних даних побудуємо кореляційне поле, відклавши по горизонтальній осі значення фактора (вартість паливно-мастильних матеріалів), а по вертикальній осі – значення показника (виробнича собівартість сільськогосподарської продукції) (рис. 1).

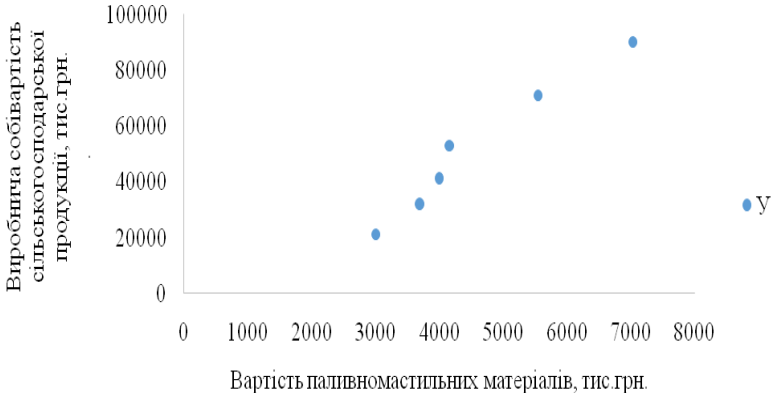


Рис. 1 – Кореляційне поле

Використовуючи графічні можливості програми MS Excel, побудуємо різні лінії тренду (лінійну, експоненціальну, логарифмічну, поліноміальну 2, степеневу) (рис. 2-6).

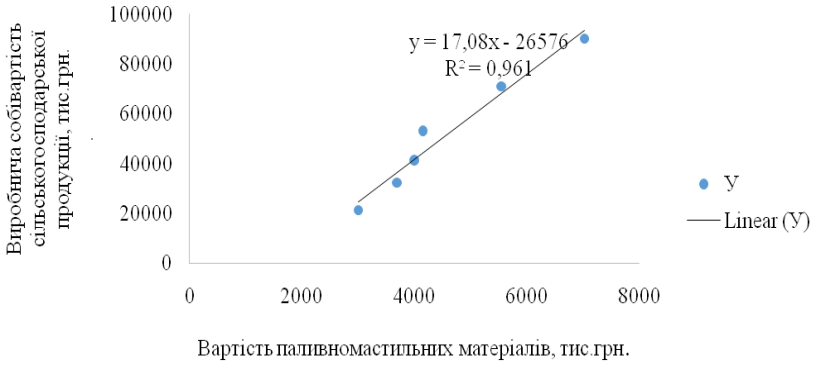


Рис. 2 – Кореляційне поле і лінія тренду лінійна

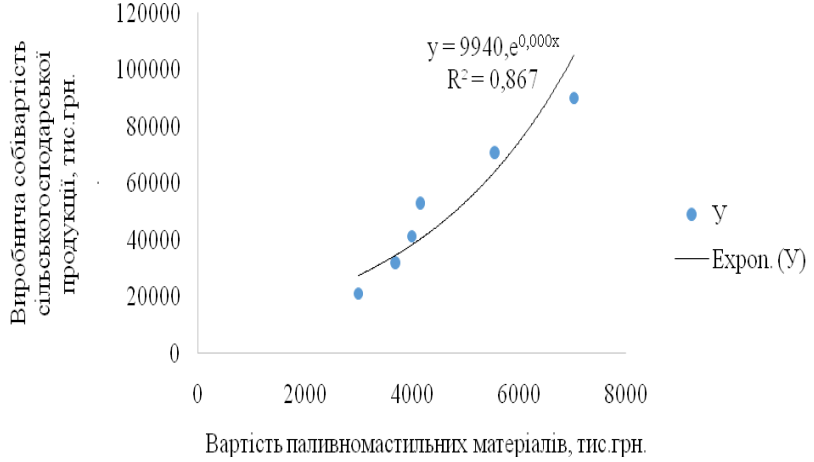


Рис. 3 – Кореляційне поле і лінія тренду експоненціальна

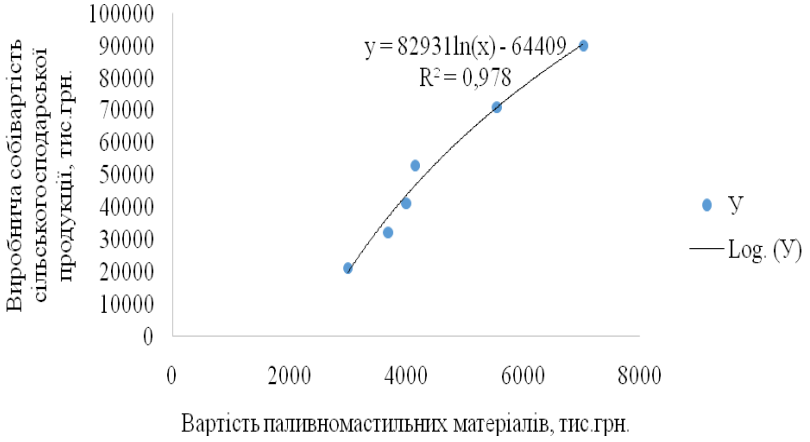


Рис. 4 – Кореляційне поле і лінія тренду логарифмічна

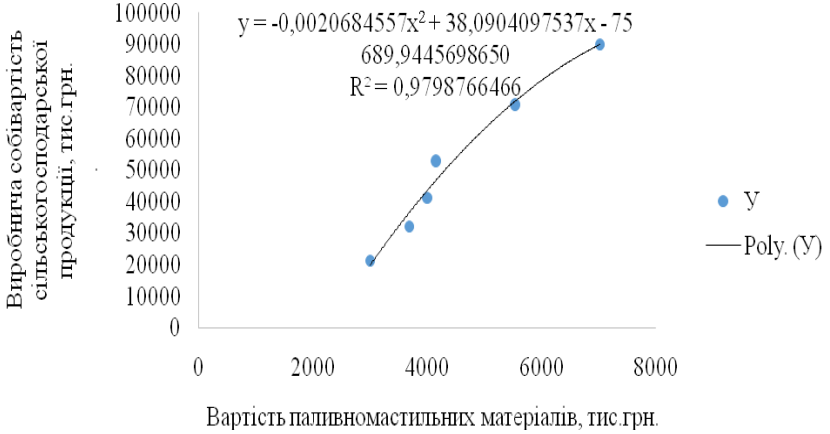


Рис. 5 – Кореляційне поле і лінія тренду поліноміальна

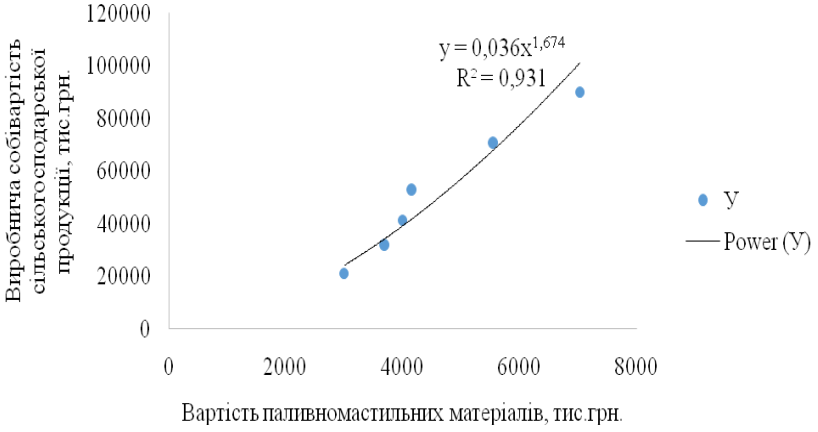


Рис. 6 – Кореляційне поле і лінія тренду степенева

На основі значення коефіцієнта детермінації вибираємо залежність, яка найкраще описує зв'язок між фактором і показником. Коефіцієнт детермінації характеризує степінь варіації показника під впливом варіації показника, причому чим ближче значення коефіцієнта детермінації до 1, тим сильніше варіація фактора впливає на варіацію показника. Тому з усіх залежностей вибираємо ту, де значення коефіцієнта детермінації найбільше. У нашому випадку це поліноміальна залежність 2 степеня (рис. 5), при якій значення коефіцієнта детермінації дорівнює $\mathbf{R^2}$ =0,980.

Таким чином, для статистичних даних залежність між вартість паливно-мастильних матеріалів та собівартістю Виробнича собівартість сільськогосподарської продукції СВК «Урожай» має вигляд:

$$\tilde{y} = -0{,}0020684557\ x^2 + 38{,}0904097537\ x - 75689{,}944569 \quad (1)$$

де x – вартість паливно-мастильних матеріалів, тис грн.

y – виробнича собівартість сільськогосподарської продукції, тис.грн

Обчислимо за формулою (1) розрахункові значення показника (вартість паливно-мастильних матеріалів) і порівняємо їх із статистичними даними (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняння розрахункових і статистичних даних показника для побудованоїеконометричної моделі по СВК «Урожай» за 2013-2018 роки

№	Рік	Вартість паливно-мастильних матеріалів, тис. грн. (*x*)	Виробнича собівартість сільськогосподарської продукції, тис. грн.	
			Статистичні дані (**У**)	Розрахункові дані
1	2013	2999,9	21261,1	19962,615
2	2014	3685,6	32139,1	36598,897
3	2015	3994,8	41266,6	43464,325
4	2016	4151,1	52955,2	46784,290
5	2017	5540,6	70906,8	71855,813
6	2018	7 024	89939,2	89802,055
Сума		27395,5	308468	308467,994

Як показують дані табл. 2, розрахункові значення показника близькі до статистичних, а їх суми мають незначне відхилення тобто, побудована економетрична модель якісно і підлягає подальшому дослідженню.

Перевіримо побудовану економетричну модель на адекватність статистичним даним за критерієм Фішера.Для цього обчислимо розрахункове значення критерії Фішера і порівняємо його з табличним значенням.

Розрахункове значення критерії Фішера обчислимо за формулою:

$$\text{Fроз}=\frac{R^2}{1-R^2}*\frac{n-m-1}{m}, \qquad (2)$$

де *m*– кількість факторів, які мають суттєвий вплив на показник;

n–кількість спостережень;

R^2 – коефіцієнт детермінації.

Розрахунки показали, що *Fроз*=186,476

Табличне значення критерію Фішера шукаємо за ймовірністю *p* і ступенями вільності $k_1=m$і$k_2=n–m–1$. У нашому випадку

вибираємо ймовірність p=0,95 і визначаємо ступені вільності$k1$=1 і $k2=n–m–1$=6–1–1=4.Для цих даних табличне значення критерію Фішера становить $F_{табл}$ = 7,71.

Оскільки $F_{роз}>F_{табл}$, то з ймовірністю p=0,95 стверджуємо, що побудована економетрична модель адекватна статистичним даним та придатна для подальшого аналізу і прогнозування.

Проведемо аналіз моделі з використанням таких показників, як коефіцієнт детермінації, коефіцієнт кореляції, коефіцієнт еластичності.

Коефіцієнт детермінації (R^2) використовується для характеристики ступеня варіації показника під впливом варіації фактора. В нашому випадку R^2 = 0,980. Оскільки значення коефіцієнта детермінації близьке до 1, то варіація фактора (виробнича собівартість сільськогосподарської продукції) сильно впливає на варіацію показника (вартість паливно-мастильних матеріалів): на 98,0% варіація показника пояснюється варіацією фактора, і на 2,0% – варіацією інших факторів поза нашою моделлю.

Індекс кореляції (R) використовується для характеристики якості зв’язку між фактором і показником. В нашому випадку R = 0,990. Оскільки значення індексу кореляції близьке до 1, то спостережувані точки достатньо близько лежить до лінії регресії (рис.5).

Коефіцієнт еластичності показує, на скільки відсотків зміниться показник, якщо фактор зросте на 1%. У нашому випадку для середніх значень фактора і показника $K_{елас}$ = 1,705. Отже, якщо фактор (виробнича собівартість сільськогосподарської продукції) збільшиться на 1%, то показник (вартість паливно-мастильних матеріалів) збільшиться на 1,705%.

Значення коефіцієнта еластичності для заданих значень фактора подано в табл. 3.

Графік коефіцієнта еластичності показника (вартість паливно-мастильних матеріалів) за фактором (виробнича собівартість сільськогосподарської продукції) подано на рис. 7.

Таблиця 3

Значення коефіцієнта еластичності показника за фактором для побудованої економетричної моделі по СВК «Урожай за 2013-2018 роки

№	Рік	Виробнича собівартість сільськогосподарської продукції, тис. грн. (x)	Коефіцієнтеластичності ($K_{елас}$)
1	2013	2999,9	3,859
2	2014	3685,6	2,300
3	2015	3994,8	1,982
4	2016	4151,1	1,856
5	2017	5540,6	1,170
6	2018	7 024	0,707

Проведемо прогнозування показника (виробнича собівартість сільськогосподарської продукції) на основі побудованої економетричної моделі. На основі статистичних даних і динаміки фактора (вартість паливно-мастильних матеріалів) припустимо, що у наступному періоді (2019 рік) фактор набуде значення 8500 тис. грн., тобто прогнозне значення фактора становитиме $x_{прогн}$ = 8500 тис. грн. Розрахуємо прогнозне значення показника шляхом підстановки прогнозного значення фактора у формулу (1):

$$y_{прогн}=-0{,}0020684557*8500^2+38{,}0904097537*8500 - 75689{,}9445698650 = 98632{,}614 \text{ тис. грн.}$$

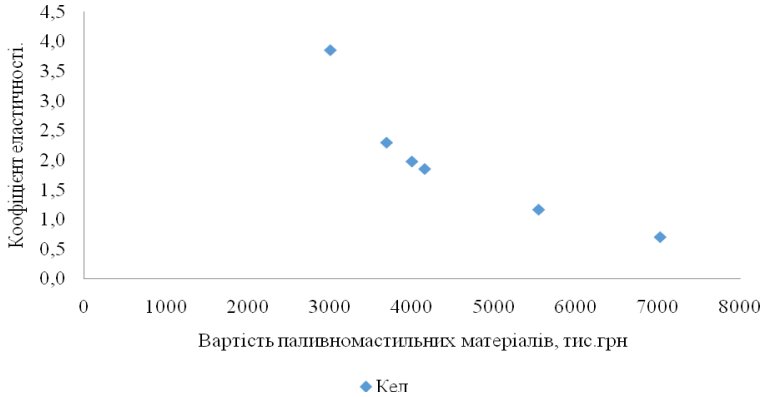


Рис. 7. Графік коефіцієнта еластичності показника за фактором

Отже, якщо у наступному періоді (2019 році) вартість паливно-мастильних матеріалів буде становити 8500 тис. грн., то відповідно до побудованої економетричної моделі виробнича собівартість сільськогосподарської продукції складе 98632,614 тис.грн. Але ці результати носять не достовірний, а ймовірнісний характер. Тому визначимо проміжок значень прогнозного значення показника. Для цього спочатку обчислимо відхилення прогнозного значення показника за формулою:

$$\Delta\tilde{Y}_p = t_{pk} S \sqrt{1 + \frac{1}{n} + \frac{\left(X_p - \overline{X}\right)^2}{\sum_{i=1}^{n}\left(X_i - \overline{X}\right)^2}}, \qquad (3)$$

де $t_{табл}$ – табличне значення критерію Стьюдента;

S – квадратний корінь із незсувної і обгрунтованої статистичної оцінки дисперсії;

n – кількість спостережень;

$x_{сер}$ – середнє значення фактора.

Розрахунки показали, що S= 4043,681.

Табличне значення критерію Стьюдента $t_{табл}$ шукаємо за заданою ймовірністю pі числом ступенів вільності $k = n–2$.

У нашому випадку p= 0,95, k = 6–2=4, тому $t_{табл}$ = 2,776.

Середнє значення фактора $x_{сер}$ розраховуємо шляхом ділення суми статистичних значень фактора на кількість спостережень. Розрахунки показали, що $x_{сер}$=51411,333.

Відповідно до розрахунків проведених за формулою (3), відхилення прогнозного значення показника становить $\Delta y_{прогн}$=18138,593 тис. грн.

Розрахуємо нижню і верхню межу прогнозного значення показника, відповідно віднявши і додавши до прогнозного значення показника відхилення прогнозного значення показника:

$$y_{прогн.} - \Delta y_{прогн.} = 80494{,}021 \text{тис. грн.}$$

$$y_{прогн.} + \Delta y_{прогн.} = 116771{,}207 \text{тис. грн.}$$

Отже, якщо в 2019 році вартість паливно-мастильних матеріалів становитиме 8500 тис.грн., то згідно з побудованої економетричної моделі виробнича собівартість сг продукціїї підприємсва складе 98632,614 тис.грн. Але ці результати носять не

достовірний а ймовірнісний характер. І з ймовірністю 0,95 прогнозне значення показника потрапить в проміжок [80494,021;116771,207].

Література

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18 травня 2001 р. № 132, із змінами і доповненнями. URL: http://zakon.nau.ua/doc/

2. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Затв. наказом Міністерства фінансів України. Дата оновлення: 21.06.2018. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/

РОЗДІЛ 2

НАЦІОНАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ: ГАЛУЗЕВИЙ АСПЕКТ

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ КАПІТАЛУ В КРЕДИТНИХ СПІЛКАХ

Бродська І.І., *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*
Луцький національний технічний університет

Ефективність діяльності будь-якого суб'єкта господарювання напряму залежить від величини його власного капіталу, адже саме фінансова стійкість, платоспроможність, фінансова незалежність перебувають у прямій залежності від розміру цього показника. Для кредитних спілок, розмір власного капіталу має надзвичайне значення, оскільки надає можливість проваджувати господарську діяльність з кредитування без залучення додаткових джерел фінансування. Проте, оскільки діяльність фінансових установ чітко регламентована законодавством, спілкам необхідно дотримуватись фінансових нормативів задля мінімізації ризиків, притаманних їх діяльності, які можуть впливати на зменшення розміру капіталу.

Вагомий внесок у вивчення питань, пов'язаних із розвитком та функціонуванням кредитних спілок здійснили такі науковці, як: В.В. Гончаренко, А.О. Пантелеймоненко, Н.В. Савчук, О.М. Калівошко, М.Е. Хуторна, З.М. Криховецька, І.В. Абрамова, О.О. Гончаренко. Проте, проблеми формування та використання капіталу кредитних спілок, враховуючи перехід на ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності згідно міжнародних стандартів обліку, потребують подальших опрацьовувань.

Метою даної публікації є дослідження особливостей формування складових капіталу кредитних спілок та подання рекомендацій щодо оптимізації структури капіталу небанківських фінансових установ.

Капітал кредитної спілки є важливим показником ефективності діяльності установи. Джерела формування складових капіталу кредитної спілки зображено на рис. 1.

Оскільки кредитні спілки відносяться до суб'єктів господарювання капітал яких формується на кооперативній основі (заснована фізичними особами, професійними спілками, їх об'єднаннями, з метою взаємного кредитування членів спілки),

відповідно, пайовий капітал формується за рахунок обов'язкових та добровільних внесків членів кредитної спілки.

**Узагальнено автором згідно [5].*

Рис. 1 – Джерела формування складових капіталу кредитної спілки

Пайовий капітал є власністю кредитної спілки. Обов'язковий пайовий внесок сплачується особою, яка прагне набути членства в установі, і лише після сплати обов'язкового пайового внеску та вступного внеску в резервний капітал особа набуває членства в кредитній спілці. В табл. 1 узагальнено ознаки внесків в капітал кредитної спілки.

Таблиця 1

Ознаки внесків в капітал кредитної спілки*

Ознаки внесків в капітал кредитної спілки	Капітал кредитної спілки			
	Пайовий капітал		Додатковий капітал	Резервний капітал
	Обов'язковий пайовий капітал	Додатковий пайовий капітал		
Обов'язкові внески, з можливістю повернення	+	-	-	-
Обов'язкові внески, без можливості повернення	-	-	-	+
Обов'язковість внесення з визначеною періодичністю певної суми цільового (членського) внеску	-	-	+	+
Добровільні внески, з можливістю повернення	+	+	+	-
Однаковий розмір для всіх членів спілки	+	-	-	+
Нарахування плати (відсотків) на внесок	-	+	-	-
Розподіл доходів на внески	-	+	-	-
Договірна основа внесків	-	-	-	-
Спрямування внеску на погашення кредиту, відсотків за кредитом за письмовою заявою члена спілки	-	+	-	-
Повернення внеску без припинення членства, за умови дотримання нормативу достатності капіталу, після прийняття відповідного рішення Загальними Зборами або Спостережною радою	-	+	-	-
Повернення внеску у разі припинення членства в спілці, але не пізніше через один місяць після прийняття відповідного рішення Загальними Зборами або Спостережною радою	+	+	+	-
Використання внеску на покриття збитків	-	-	+	+

*****Розроблено автором.*

Проте, оскільки кредитні спілки ведуть облік згідно міжнародних стандартів обліку і звітності, відповідно до яких поворотні внески необхідно класифікувати як зобов'язання кредитної спілки. Як зазначає Гончаренко О.О. «Кредитна спілка не має законного права відмовити своєму члену в поверненні його пайових і цільових внесків у додатковий капітал, а недотримання кредитною спілкою нормативу достатності капіталу, згідно із принципами, викладеними в МСБО 32, не призводять до класифікації фінансового інструмента як власного капіталу. Тобто, виходячи зі своєї сутності, поворотні внески повинні визнаватись кредитною спілкою як фінансові зобов'язання, про що повинно бути зазначено в обліковій політиці» [1]. Таким чином, є різне трактування пайового капіталу Національною комісією, що здійснює державне регулювання ринків фінансових послуг та МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання» [1, 4].

Аналогічна ситуація спостерігається із добровільними внесками в додатковий капітал кредитної спілки. Зазначені внески підлягають поверненню у разі припинення членства у кредитній спілці, отже їх необхідно класифікувати як зобов'язання.

Неоднозначність трактування нормативними документами додаткових пайових внесків та цільових внесків в додатковий капітал, призводить до того, що в Звітних даних, які подаються регулятору – Національній комісії, що здійснює державне регулювання ринків фінансових послуг зазначені внески подаються у складі капіталу спілки, та відображаються в рядках 080–114 додатку 2 Звітних даних про фінансову діяльність кредитної спілки.

Проте, у фінансовій звітності, зокрема у Балансі додаткові пайові та цільові внески у додатковий капітал відображаються у складі інших поточних зобов'язань у рядку 1690, оскільки зазначені внески можуть бути повернуті членам у невизначений термін до одного року.

Ми вважаємо, що неузгодженість законодавства з цих питань може ввести в оману користувачів, які приймають управлінські рішення стосовно кредитної спілки на основі фінансової звітності, щодо внесення коштів на рахунки установи у вигляді додаткових пайових внесків чи на депозитні рахунки (за наявності ліцензії на цей вид фінансових послуг) з метою отримання фінансових

доходів. Адже, Звітні данні є досить специфічним видом звітності небанківських фінансових установ, основна мета цієї звітності, на наше глибоке переконання, полягає у контролі регулятора за діяльністю спілок на ринку фінансових послуг.

Особливості Звітних даних, на нашу думку, полягають у наступному:

- поєднання принципів бухгалтерського обліку, зокрема принципу відповідності нарахування доходів та витрат і касового методу відображення доходів. Витрати та доходи в бухгалтерському обліку відображаються у звітності в момент виникнення, незалежно від дати сплати (отримання). Згідно касового методу, доходи відображатимуться лише тоді, коли вони надійдуть у вигляді грошових коштів. Тому в кредитних спілках прибуток, отриманий в бухгалтерському обліку відрізняється від нерозподіленого доходу на суму несплачених відсотків за кредитами, наданими членам кредитної спілки;
- розрахунок фінансових нормативів здійснюється на основі Звітних даних. Тому, різниця у визначені згідно міжнародних стандартів обліку та звітності поворотних додаткових пайових внесків та цільових внесків в додатковий капітал у складі зобов’язань, не впливає на величину нормативів достатності капіталу та платоспроможності;
- наявність у Звітних даних категорії регулятивного капіталу, який є тотожнім з поняттям власного капіталу, згідно з Положенням про фінансові нормативи діяльності та критерії якості системи управління кредитних спілок та об'єднаних кредитних спілок. Регулятивний капітал кредитної спілки дорівнює сумі пайового, додаткового (за винятком добровільних цільових внесків) та резервного капіталів, нерозподіленого доходу (непокритий збиток віднімається) та сумою сформованого резерву покриття втрат від неповернутих позичок (за основною сумою виданих кредитів) [7]. Тобто, регулятивний капітал, крім складових капіталу, які обліковуються на рахунках четвертого класу плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань вміщує залишок по рахунку 381 Резерв забезпечення покриття втрат від неповернутих кредитів.

Отже, провівши дослідження складових елементів капіталу кредитних спілок, можемо сформувати наступні висновки: по-

перше, кредитна спілка в межах чинного законодавства може суттєво впливати на величину складових елементів капіталу, таких як пайовий, додатковий та резервний капітал. У Статуті кредитної установи необхідно прописати можливість сплати членами добровільних внесків з регулярною сплатою (до прикладу один раз в квартал по 50 грн.), проголосувати Загальними зборами членів кредитної спілки зазначені зміни до Статуту та з нового періоду отримувати зазначені внески. Установи, з кількістю членів до 1000 осіб, отримають збільшення складових елементів капіталу на 50 тис. грн. за квартал (50 грн. * 1000).

По-друге, мінімізація поточних витрат періоду збільшуватиме нерозподілений дохід установи на кінець періоду, що в кінцевому результаті збільшує капітал кредитної спілки.

По-третє, контроль за несплаченими відсотками по кредитах, які впливають на величину нерозподіленого доходу (за касовим методом), і як наслідок – на величину капіталу кредитної спілки.

Тобто, вдале фінансове управління складовими елементами капіталу небанківської фінансової установи є запорукою стабільної прибуткової діяльності в майбутньому.

Література

1. Гончаренко О. О. Управління фінансовими інструментами кредитних спілок: проблеми застосування МСФЗ. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі.* 2019. 2 (80). С. 131-139.

2. Джеджула В.В., Єпіфанова І.Ю. Власний капітал в господарській діяльності підприємств. Збірник наукових праць за матеріалами ІІІ Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб’єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти» (28-29 березня). Дніпро. 2019. С. 101-106.

3. Ліцензійні умови провадження діяльності кредитних спілок з надання фінансових послуг. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/ laws/show/z1225-03 (дата звернення: 02.12.20196).

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання». URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_029 (дата звернення: 09.12.2019).

5. Осадець, О. М. Методика вступу кредитних спілок на ринок фінансових послуг. *Науковий вісник ужгородського національного університету.* Ужгород. 2018. Випуск 20. Частина 2. С. 141-146.

6. Положення про фінансові нормативи діяльності та критерії якості системи управління кредитних спілок та об'єднаних кредитних спілок: розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг № 7 від

16.01.2004 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0148-04 (дата звернення: 02.12.2019 р.).

7. Супрун С.Д. Концептуальні основи формування вартості капіталу підприємства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління.* Електронне фахове видання. 2019. Випуск 5 (22). С. 142-146.

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ДЛЯ ЛІСОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Голячук Н.В., *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*
Луцький національний технічний університет

У Податковому кодексі України визначено, що капітальні інвестиції — це господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до норм цього Кодексу [1].

Найбільш змістовним, на думку Майорової Т.В., Крук В.В., Шевчук Я.В. [2], є визначення капітальних інвестицій у наказі Державного комітету статистики України «Про затвердження Методики розрахунку індексу капітальних інвестицій» — це інвестиції у придбання або виготовлення власними силами для власного використання матеріальних та нематеріальних активів, термін служби яких перевищує один рік [3].

Радевич Т.В. у своїй роботі [4], наголошує, що у переважній більшості чинних нормативних документів з бухгалтерського обліку капітальні інвестиції характеризуються як витрати, що не можна оцінити однозначно. Тому пропонує власне трактування: капітальні інвестиції — це вкладення, акумульовані із різних джерел у будівництво, придбання, виготовлення (створення, вирощування), поліпшення (реконструкцію, модернізацію, технічне переоснащення) основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів з метою отримання економічних вигод та приросту капіталу.

Майорова Т.В., Крук В.В., Шевчук Я.В. дійшли висновку, що капітальні інвестиції — це витрати на будівництво нових, розширення, реконструкцію та технічне переобладнання наявних основних засобів виробничого та невиробничого призначення. Витрати на капітальний ремонт будівель, споруд та інших видів основних фондів до капітальних вкладень не зараховують, тому ці витрати до інвестиційних віднести не можна. До капітальних вкладень належать лише капітальні видатки у частині капітального будівництва та реконструкції чи реставрації [2].

Журавель Ю.Г. вважає, що капітальні інвестиції — це інвестиції у придбання або виготовлення матеріальних і нематеріальних активів. Інвестиції у матеріальні активи уособлюють інвестиції в основний капітал, у землю, існуючі будівлі та споруди, нові будівлі та споруди, об'єкти незавершеного будівництва, біологічні активи, капітальний ремонт. Інвестиції у нематеріальні активи здійснюються у придбання або створення програмного забезпечення, баз даних, прав користування природними ресурсами, майном, прав на комерційні позначення, на об'єкти промислової власності, авторських та суміжних прав [5].

Проаналізувавши теоретичні погляди на сутність інвестицій, Семенова С.М. зазначила, що капітальні інвестиції є сукупність коштів та ресурсів, які підприємство вкладає у придбання або створення підрядним чи господарським способом матеріальних і нематеріальних необоротних активів, а також у поліпшення, які підвищують їх первісну вартість [6].

Провівши дослідження сутності поняття «капітальні інвестиції» можемо дати власне визначення: **капітальні інвестиції** – це вкладення власних грошових коштів, кредитів банків, цільового фінансування на капітальне будівництво підрядним та господарським способом, на придбання, виготовлення, модернізацію, капітальний ремонт основних засобів, довгострокових біологічних активів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, термін використання яких більше одного року, та на які нараховується амортизація, з метою отримання економічних вигід та приросту капіталу.

В науковій літературі існують різні позиції та думки щодо синтетичного та аналітичного обліку капітальних інвестицій на

рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та пропозиції щодо їх удосконалення. Розглянемо деякі з них.

Чирик Н.В. зазначає, що субрахунок 151«Капітальне будівництво» потребує деякого реформування [7], а саме: відкрити рахунки третього порядку щодо видів поліпшення

– 1511 «Капітальні інвестиції в модернізацію»,

– 1512 «Капітальні інвестиції в реконструкцію»,

– 1513 «Капітальні інвестиції в добудову»,

– 1514 «Капітальні інвестиції в реорганізацію»,

– 1515 «Капітальні інвестиції в перепрофілювання та інші види поліпшень»,

– 1516 «Капітальні інвестиції в ремонти, які капіталізуються»,

– 1517 «Капітальні інвестиції в ремонти, які не капіталізуються».

Мікрюков Л. В. вважає, що для потреб управління буде корисною інформація, з якого саме каналу або яким чином надійшов об'єкт основних засобів [8, 211]. Розроблені пропозиції відкрити аналітичні рахунки третього порядку залежно від каналу надходження об'єкту основних засобів:

– 1521 «Створення основних засобів власними силами господарським способом»;

– 1522 «Створення основних засобів підрядним способом»;

– 1523 «Купівля основних засобів»;

– 1524 «Безоплатне отримання об'єктів основних засобів»;

– 1525 «Отримання об'єктів основних засобів у вигляді внеску до статутного капіталу»;

– 1526 «Отримання основних засобів в обмін».

Також, пропонується відкрити спеціальний рахунок 156 «Витрати на поліпшення основних засобів» за дебетом якого обліковувати витрати на ремонт, модернізацію, реконструкцію основних засобів, які виконуються як господарським так і підрядним способами, а за кредитом рахунку – списання згідно діючим нормативним документам та облікової політики підприємства [9; 10].

Для удосконалення робочого плану рахунків Семеновою С.М. запропоновано деталізацію аналітичного обліку

до рахунку 15 для виокремлення складових капітальних інвестицій за субрахунками:

– 151 – капітальне будівництво підрядним і господарським способом;

– 152 – придбання, виготовлення, модернізація, капітальний ремонт основних засобів;

– 153 – придбання, виготовлення, модернізація інших необоротних матеріальних активів;

– 154 – придбання та створення нематеріальних активів.

Для обліку капітальних інвестицій запропоновано не об'єднувати в одному субрахунку виготовлення і модернізація основних засобів, тому що це різні за економічним змістом заходи – виготовлення і модернізація об'єкта [6].

З метою розширення аналітичної інформації про капітальні інвестиції, на думку Сажинець С.Й., доцільно запровадити нові субрахунки до рахунку 15 "Капітальні інвестиції":

а) субрахунок 156 "Обладнання, конструкції та матеріали для будівництва і монтажу" – для ведення складського обліку отриманого устаткування, яке очікує монтажу, транспортних засобів, інструментів, приладів, інвентарю, тари, предметів прокату тощо до їх передачі в експлуатацію, а також будівельних матеріалів та конструкцій;

б) субрахунок 157 "Незавершені роботи по створенню необоротних активів" – для обліку витрат щодо створення господарським способом нових об'єктів необоротних активів(основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних активів тощо);

в) субрахунок 158 "Капітальні витрати на поліпшення необоротних активів" – для обліку витрат на реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення необоротних активів;

г) субрахунок 159 "Інші капітальні інвестиції".

Для належного функціонування системи аналітичного обліку капітальних інвестицій необхідно для кожного із наведених вище субрахунків передбачити перелік можливих статей аналітичного обліку капітальних інвестицій та визначити систему їх кодування і реєстрації [10].

Двоєзерська В.С. пропонує для поліпшення процесу обліку відновлення основних засобів на підприємствах запровадити

додаткові синтетичні субрахунки до рахунку 15 “Капітальні інвестиції”:

– для обліку устаткування – субрахунок 156 “Устаткування для монтажу”;

– для авансових платежів, перерахованих підрядникам для фінансування будівництва, – субрахунок 157 “Аванси, видані на капітальне будівництво”;

– для обліку безкоштовно отриманих, але не введених в експлуатацію основних засобів – субрахунок 158 “Об’єкти до монтажу, установлення” [11].

Ночовна Ю.О. вважає, що удосконалення потребує сама структура рахунку 15 "Капітальні інвестиції" та типова кореспонденція з обліку капітальних інвестицій у придбання, будівництво, виготовлення (створення, вирощування) та поліпшення різних об'єктів капітальних інвестицій. Організація ж аналітичного обліку капітальних інвестицій має здійснюватися з урахуванням особливостей діяльності кожного конкретного підприємства [12].

Вивчивши пропозиції науковців, провівши дослідження обліку капітальних інвестицій на лісогосподарських підприємствах Волинської обл. України пропонуємо своє бачення вдосконалення аналітичного обліку рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з деталізацією, яка використовується в лісовому господарстві. В нашій розробці були використані пропозиції Семенової С.М. та адаптовані до особливостей лісогосподарських підприємств.

До субрахунку 151 «Капітальне будівництво» пропонуємо використовувати аналітичні рахунки 2 порядку (табл. 1).

Таблиця1

Запропонована система обліку на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» для лісогосподарських підприємств

Аналітичні рахунки			
код	І порядок	код	ІІ порядок
1	*2*	*3*	*4*
1511	Підрядним способом	15111	Будівництво житла
		15112	Будівництво адміністративних приміщень
		15113	Будівництво виробничих приміщень
		15114	Інше

Продовження табл. 1

1	*2*	*3*	*4*
1512	Господарським способом	15121	Будівництво доріг
		15122	Будівництво житла
		15123	Будівництво адміністративних приміщень
		15124	Будівництво виробничих приміщень
		15125	Будівництво під монтаж технологічних ліній
		15126	Інше

Джерело: розроблено автором на підставі [6]

До субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» пропонуємо використовувати аналітичні рахунки 2 та 3 порядку (табл. 2).

Таблиця 2

Запропонована система обліку на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» для лісогосподарських підприємств

Аналітичні рахунки					
код	І порядок	код	ІІ порядок	код	ІІІ порядок
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
1521	Придбання основних засобів	15211	Будинки, споруди	152111	Житлові приміщення
				152112	Адміністративні приміщення
				152113	Виробничі приміщення (консервний цех, гараж, пилорама, склади)
		15212	Машини та обладнання	152114	Пилорама
				152115	Технологічні лінії
				152116	Бензопилки
				152117	Обладнання
				152118	Інше
		15213	Транспортні засоби	152131	Лісовози
				152132	Навантажувачі
				152133	Трактори
				152134	Крани
				152135	Бензовози
				152136	Пожежні машини
				152137	Інші
		15214	Інструменти, прилади, інвентар	152141	Офісна та комп'ютерна техніка
				152142	Інструменти
				152143	Прилади
				152144	Меблі
				152145	Інше

Продовження табл. 2

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
		15215	Інші основні засоби	152151	Інші основні засоби
1522	Виготовлення основних засобів	15221	Виготовлення основних засобів	152211	Виготовлення основних засобів
1523	Модернізація, дообладнання основних засобів	15231	Модернізація транспортних засобів	152311	Модернізація лісовозів
				152312	Модернізація навантажувачів
				152313	Інше
1523	Модернізація, дообладнання основних засобів	15232	Модернізація технологічних ліній	152321	Модернізація пилорам
				152322	Модернізація технологічних ліній консервних цехів
				152323	Модернізація інструментів, приладів
		15233	Модернізація комп'ютерної техніки	152331	Модернізація комп'ютерної техніки
1524	Капітальний ремонт	15241	Капітальний ремонт будинків, споруд	152411	Житлові приміщення
				152412	Адміністративні приміщення
				152413	Виробничі приміщення (консервний цех, гараж, пилорама, склади)
		15242	Капітальний ремонт машин та обладнання	152421	Пилорама
				152422	Технологічні лінії
				152423	Бензопилки
				152424	Обладнання
				152425	Інше
		15243	Капітальний ремонт транспортних засобів	152431	Лісовози
				152432	Навантажувачі
				152433	Трактори
				152434	Крани
				152435	Бензовози
				152436	Пожежні машини
				152437	Інші
		15244	Капітальний ремонт інструментів, приладів, інвентарю	152441	Офісна та комп'ютерна техніка
				152442	Інструменти, прилади, інвентар

Джерело: розроблено автором на підставі [6]

До субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» пропонуємо використовувати аналітичні рахунки 2 та 3 порядку (табл. 3).

Таблиця 3

Запропонована система обліку на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» для лісогосподарських підприємств

Аналітичні					
код	І порядок	код	ІІ порядок	код	ІІІ порядок
1541	Придбання нематеріальних активів	15411	Придбання програмного забезпечення	154111	Програмне забезпечення бухгалтерського обліку та адміністрування податків
				154112	Програми обліку деревини
				154113	ГІС-технології
				154114	Інше
1542	Створення нематеріальних активів	15421	Створення торгових марок	154211	Торгові марки продуктів харчування, (гриби, ягоди, соки)
				154212	Торгові марки лісопродукції
		15422	Створення програмного забезпечення	154221	Створення програмного забезпечення

Джерело: розроблено автором на підставі [6].

Таким чином, запропонована система субрахунків та аналітичних рахунків для обліку капітальних інвестицій заслуговують на увагу практиків і можуть бути враховані бухгалтерами у процесі внесення змін та доповнень до робочих планів рахунків бухгалтерського обліку лісогосподарських підприємств Волинської обл. і України.

Література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (зі змінами і доповненнями) URL: http: // zakon.rada.gov.ua (дата звернення 10.09.2019).

2. Майорова Т.В. Крук В.В., Шевчук Я.В. Капітальні інвестиції: сутність та проблеми реалізації в кризових умовах. *Інвестиції: практика та досвід.* 2015. №21. С. 12-16.

3. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження методики розрахунку індексу капітальних інвестицій» № 494 від 25.12.2009 URL: http:// zakon.nau.ua/doc/?code=v0494202!09 (дата звернення 10.09.2019).

4. Радевич Т. В. Нормативно-правове регулювання сутності капітальних інвестицій. *Інвестиції: практика та досвід.* - 2014. № 23. С. 64-68.

5. Журавель Ю.Г. Капітальні інвестиції в національну економіку: оцінка фінансового потенціалу модернізації. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 18. С. 88-94.

6. Семенова С.М. Аналітичний облік в управлінні капітальними інвестиціями на підприємствах водного транспорту. *Водний транспорт*. 2016. Вип. 1. С. 108-113.

7. Чирик Н.В. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій на промислових підприємствах. *Економічний аналіз. Збірник наукових праць ТНЕУ*. 2011. Випуск 6. С. 535-540.

8. Мікрюков Л.В., Клименко С.О. Роль внутрішнього аудиту в обліково–аналітичному забезпеченні основних засобів підприємства. *Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси»*. 2014. Випуск 11(41), Ч.2 С. 208–214.

9. Кірсанова В.В., Волощук Л.О., Філиппова С.В. Обліково-аналітичні інструменти управління реальними інвестиціями підприємства у процесі інноваційного розвитку: монографія. Одеса: ФОП Бондаренко М.О., 2015. 198 с.

10. Сажанець С. Й. Організаційні аспекти розвитку системи обліку капітальних інвестицій на підприємствах. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2008. № 628.С. 288-293.

11. Двоєзерська В.С. Удосконалення обліку відновлення основних засобів. *Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво*. 2012. Вип. 4. С. 160-162.

12. Ночовна Ю.О., Радевич Т.В. Протиріччя та проблеми обліку капітальних інвестицій. *Агросвіт.* 2016. №13-14. С. 18-23.

НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ЛІСУ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Жураковська І.В., *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,*
Батієвич Д.М., *магістр спеціальності 071 Облік і оподаткування*
Луцький національний тенічний університет

Достовірна оцінку лісу є запорукою налагодження контролю за його використанням. Відсутні дані щодо інвентаризації лісових земель, яка мала бути завершена ще у 2014 році, не дозволяють порівняти стан лісу за певні проміжки часу. Незважаючи на те, що офіційні дані статистики показують на зростання лісистості і запасу лісу, всі засоби масової інформації наводять факти вирубування і винищення лісів. Але так як немає офіційної «дати відліку», відсутня офіційна грошова оцінка лісу, контроль і відображення його в обліку і звітності є дуже проблематичним. Крім того треба врахувати, що більшість лісів перебувають у державній власності, що вимагає пошуку дієвих і водночас економічних способів включення лісових ресурсів до обліку і налагодження контролю за ними.

Метою дослідження є аналіз наявного методичного інструментарію та інформаційного забезпечення оцінки лісових ресурсів з метою виявлення найбільш ефективного для цілей обліку.

Оцінку деревних лісових ресурсів досліджували такі науковці, як Замула І.В. і Шавурська О.В., Сторожук Т.М. і Дружинська Н.С., Яковець Т.А., Карпук А.І, Дубас Р.Г., Луцур І.М. і Матушевич Н.П. та ін. Серед науковців, які досліджують землю і деревні лісові ресурси разом з недеревними слід назвати Замула І.В. і Шавурська О.В., Сторожук Т.М. і Дружинська Н.С., Луцур І.М. і Матушевич Н.П. Дослідження лише недеревних лісових ресурсів здійснювали Бандерич В., Пукман І.В., Адамовський О.М. та Синякевич І.М. Несторяк Ю.Ю., Дребот О.І. і Бобко А.М. пропонують до оцінки лісу включити екосистемні послуги лісу.

Наші дослідження показують, що науковці не розглядають ліс як один ресурс, це певна сукупність ресурсів, кожен з яких має свою цінність. На думку Сторожук Т.М. і Дружинська Н.С., оцінка лісової ділянки - це складне і різностороннє питання. З однієї

сторони, це оцінка продукції чи послуги, яка може бути отримана від неї, з іншої - це оцінка власне лісової ділянки, наприклад, при її придбанні (продажу)[12].

Р.Г. Дубас [4] зазначає, що в умовах реструктуризації економіки оцінка лісових земель, деревних ресурсів, продуктів прижиттєвого і побічного користування лісом, його соціальних і середовище-захисних функцій дасть змогу залучити ліси в ринкові відносини шляхом їх вилучення, передачі у власність, оренди, застави, а також визначення розміру втрат, що завдаються лісовим ресурсам стихійними явищами чи внаслідок порушень правил лісокористування.

Умовно всі ресурси лісу в залежності від особливостей оцінки нами поділено на чотири групи:

- земля, вкрита лісом;
- деревні лісові ресурси;
- недеревні лісові ресурси;
- екосистемні послуги лісу.

За результатами досліджень в таблиці 1 узагальнено об’єкти оцінки.

Таблиця 1

Об’єкти оцінки лісових ресурсів за різними авторами

Науковці	Об’єкти оцінки			
	Земля, вкрита лісом	Деревні лісові ресурси	Недеревні лісові ресурси	Екосистемні послуги лісу
1	*2*	*3*	*4*	*5*
Замула І.В., Шавурська О.В. [5]		+	+	
Василь Бандерич [1]			+	
Несторяк Ю.Ю. [9]				+
Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. [13]		+	+	
Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. [12]	+	+		
Дребот О.І., Бобко А. М. [2]	+			+
Яковець Т.А. [17]	+	+		
Карпук А.І. [7]		+		
Пукман І.В., Адамовський О.М. [10]			+	

Продовження табл. 1

1	*2*	*3*	*4*	*5*
Синякевич І.М. [11]			+	
Черемушкін С.Д. [16]	+			
Дубас Р.Г. [4]	+	+		
Лицур І. М., Матушевич Н. П. [8]	+	+	+	
Хавар Ю. [15]	+			

Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. Дребот О.І., Бобко А.М., Яковець Т.А., Черемушкін С.Д., Дубас Р.Г., Лицур І.М., Матушевич Н.П. і Хавар Ю. пропонують включити землю, яка вкрита лісом, до загальної оцінки лісу.

В кінці XX століття об'єктом дослідження стали екосистемні послуги – запобігання опустеленню, ґрунтозахисні функції, збереження біорізноманіття, ґрунтоутворення, фотосинтез і т.д. Такі послуги впливають на добробут людей опосередковано, уможливлюючи формування потоків забезпечувальних, регулювальних і культурних послуг. Їх оцінка зумовлює значне зростання вартості лісу. Відповідно інфораційне забезпечення для оцінки лісу значно розширилось, однак це ще не в повній мірі знайшло відображення в сучасних дослідженнях оцінки лісу.

Найпоширенішим є дохідний підхід до оцінки лісу. Коефіцієнт капіталізації в процесі оцінки пропонують використовувати Е.А. Зінь і Ю. Хавар. Е.А. Зінь наводить показник економічної (грошової) оцінки 1 га земель, вкритих лісовою рослинністю або призначених для заліснення, Ю. Хавар розраховує вартість земельної ділянки лісогосподарського призначення, за умови використання тільки недеревних ресурсів без використання деревини. Екосистемні ж послуги ними не враховано.

Т.А. Яковець, М.М. Дрогомирецький, Е.Л. Кантор, Г.А. Маховикова і Ю. Хавар пропонують в процесі оцінки також використовувати ставку дисконтування при обчисленні вартості лісової землі.

Оцінку лісу за показником ренти пропонує Ю. Хавара . Він виділяє два поняття ренти: лісова рента, або чистий дохід, що припадає на одиницю ресурсу, який використовується (наприклад, один кубічний метр деревини); земельна рента, або чистий дохід,

що припадає на одиницю площі лісової землі, наприклад, на 1 гектар.[15]

Автор Т.А. Яковець досліджує у своїй статті оцінку за методом очікуваного ефекту від використання. Його сутність полягає у визначенні економічного ефекту, який можна одержати, використовуючи вирощувану деревину. Для цього пропонується ліс на корені, наданий державою, оцінювати на основі вартісних цін на деревину, що вирощується в лісі, застосувавши формулу, наведену в проекті Державного агентства лісових ресурсів «Про затвердження Методики проведення грошової оцінки лісів» [18]. Для обчислення вартості землі М.М. Дрогомирецький, Е.Л. Кантор, Г.А. Маховикова і Хавар Ю. пропонують два показники, а саме:

1. Оборот рубки або інтервал часу, через який можна отримувати лісовий дохід від вирубки лісу;
2. Вартість запасу лісу, одерженого через кожні Т роки.

І.М. Синякевич пропонує визначити економічну оцінку 1 га недеревної рослинності лісогосподарських земель, А.І. Карпук - рентну оцінку деревних лісових ресурсів. Черемушкін С.Д. [16] вважає, що при оцінці цінності землі як засобу виробництва зазначені показники все ж не враховують дохідності з різних земель за низкою їх характеристик, а тому він пропонує оцінку землі враховувати за двома показниками — валовим продуктом і чистим доходом. Точку зору на оцінку землі з використанням показника чистого доходу поділяє багато економістів, проте з економічної літератури відомо, що чистий дохід не є кінцевим показником якості землі, а виражає рівень господарювання на ній. Оцінка лісових земель на основі валового продукту і чистого доходу може застосовуватись при вирішенні внутрішньогалузевих задач, а саме: визначення економічної ефективності заходів з використання і відтворення лісових ресурсів; трансформації лісових угідь тощо.

І.В. Туркевич [14] пропонує оцінку деревних ресурсів за відновлювальною собівартістю 1 га спілого лісу, причому виділя дійсну і потенційну вартість. Р.Г. Дубас пропонує замість оптових цін на лісоматеріали, які встановлюються згідно єдиних середньогалузевих (регіональних) затрат на заготівлю 1м^3 деревини певного сортименту, використовувати оцінку за цінами, які об'єктивно відповідають гіршим умовам виробництва. При ринковій економіці такі ціни формуються в результаті балансу

попиту і пропозиції. Такі ціни одержали назву «регулюючих», «цін рівноваги» або кадастрових цін. Оцінним показником при цьому виступає коренева ціна, яка визначається як різниця між суспільно необхідними витратами на виробництво одиниці продукції (суспільна, тобто ринкова або «регулююча» ціна) і індивідуальними витратами на вирощування та заготівлю одиниці такої ж продукції (індивідуальна ціна). Для оцінки лісових ресурсів за цими цінами достатньо знати ринкові (регулюючі) ціни і нормативні витрати з виробництва продукції, які характерні для ділянки лісу, що оцінюється. Ціни на ліс-кругляк складаються з витрат на їх заготівлю та транспортування до споживача і майбутніх витрат на відтворення ресурсів деревини [4]

В табл. 2 нами узагальнено інформаційну базу для оцінки лісових ресурсів. Таблиця складена на основі показників, які найчастіше згадуються у формулах для оцінки.

Таблиця 2

Інформаційна база для оцінки лісових ресурсів

Показники, що використовуються для оцінки	Синя-кевич І.М. [11]	Е.А. Зінь [6]	Т. А. Яко-вець [17]	Карпук А.І. [7]	Чере-мушкін С,Д [16]	М.М. Дрого-мирець-кий, Е.Л. Кантор, Г.А. Махо-викова [3]	Хавар Ю. [15]
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
кількість видів економічно доступної рослинності	+						
ціна одного кілограма продукції побічного користування лісом	+						
повна собівартість 1 кг продукції побічного користування лісом	+						
нормативний прибуток у ціні одного кілограма продукції побічного користування лісом	+						
економічно доступні ресурси недеревної рослинності	+						
коефіцієнт екологічної шкоди	+						

Продовження табл. 2

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
нормативний середньорічний економічний ефект (дохід) від вирощування деревини		+					
коригувальний коефіцієнт, який враховує ефект від використання недеревної продукції та корисних властивостей лісів		+					
коригувальний коефіцієнт, який враховує невідповідність фактичної лісистості території адміністративної області оптимальній		+					
норма прибутку на капітал при використанні недеревних ресурсів лісу (або коефіцієнт капіталізації для покращень, якщо є будівлі і споруди)		+					+
очікуваний запас стиглих насаджень і-ї породи, м3/га			+				
вік рубки переважаючої і-ї породи у складі насадження, років;			+				
Ставка дисконтування (0,02)			+			+	+
обсяг деревини і-ї породи, на час оцінки;			+				
чинна ціна одного кубічного метра деревини і-ї породи, на час оцінки, грн.;			+				
фактичний вік і-ї породи у складі насадження на час оцінки, років			+				
середня ринкова ціна 1 м 3 круглих лісоматеріалів в регіоні, грн/м3				+			
нормальний прибуток на 1 м 3 заготовлених лісоматеріалів, %1				+			
собівартість заготівлі 1 м 3 на оцінюваній ділянці, грн;				+			
витрати на перевезення деревини до місця споживання, грн.				+			
Валовий продукт					+		
Чистий дохід, рентний дохід					+		+
оборот рубки або інтервал часу, через який можна отримувати лісової дохід від вирубки лісу						+	+
вартість запасу лісу, одержуваного через кожні Т років;						+	+

Продовження табл. 2

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
площа ділянки лісу, що оцінюється.							+
річний валовий дохід від використання недеревних ресурсів (рекреація, мисливство, заготівля горіхів тощо)							+
річні поточні витрати з заготівлі (виробництві) продукції із недеревних ресурсів лісу або їх використання іншим способом							+
питомі капітальні вкладення в організацію використання недеревних ресурсів лісу							+
витрати з відновлення, підтримування і охорони недеревних ресурсів лісу.							+

Отже, дослідивши інформаційну базу для оцінки лісових ресурсів, можна зробити висновок що більшість показників не є суто обліковими і потребують спеціалізованих знань в сфері лісового господарства. Для практичного застосування оцінки потребує затвердження ціла система довідників, які були розроблені ще в минулому столітті (зокрема, як визначити запас лісу знаючи вік лісу і густину посадки). Оцінка екосистемних послуг лісу поки що на теоретичному рівні, хоча в рамках діяльності вітчизняних природоохоронних організацій вона проводиться для інформування суспільства.

Ми пропонуємо для розробки і впровадження в практику оцінки лісових ресурсів з метою відображення їх на балансі лі розглядати як сукупність чотирьох складових: земля, деревні ресурси, недеревні та екосистемні послуги. Поки що найбільш розробленим є інструментарій оцінки землі та деревних ресурсів, через що дві інші складові є практично не оцінені.

Література

1. Бандерич В. Недеревна продукція (НП) лісогосподарських земель як складова ресурсного потенціалу. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2016. № 2. С. 173-179.

2. Дребот О. І., Бобко А.М. Ліси та лісівництво в Україні: стан і економічні наслідки землекористування у дзеркалі часу. *Економіка України*. 2015. № 1. С. 82-94. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2015_1_7

3. Дрогомирецкий, И. И., Кантор Е.Л., Маховикова Г.А. Экономика природопользования: учебное пособие для среднего профессионального образования. Москва: Издательство Юрайт, 2016. 224 с.

4. Дубас Р. Г. Сутність еколого-економічної оцінки лісових ресурсів. *Агросвіт.* 2012. № 1. С. 11-14. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2012_1_5

5. Замула, І.В., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік операцій з лісокористування. *Науковий вісник Ужгородського університету: Серія: Економіка*. Ужгород: Видавництво УжНУ "Говерла", 2014. Вип. 2 (43). С. 179–184.

6. Зінь Е. А. Регіональна економіка: Підручник. / за ред. Зінь Е.А. К.: «ВД «Професіонал», 2007. 528 с.

7. Карпук А. І. Рентна оцінка лісових ресурсів в ринкових умовах. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.3. С. 158-164. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2012_22.3_30

8. Лицур І. М., Матушевич Н.П. Особливості та методи економічної оцінки лісових ресурсів. *Економіка природокористування і охорони довкілля*. 2013. С. 61-67. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/epod_2013_2013_12

9. Несторяк Ю. Ю. Методичні засади обліку та оцінки стану біорізноманіття в лісах. *Агросвіт*. 2010. № 6. С. 53–56.

10. Пукман І. В. Адамовський О.М. Особливості економічної оцінки та торгівлі недеревною продукцією лісу. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.14. С. 241-247. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2013_23.14_39

11. Синякевич І. М. Економіка лісокористування: підручник. Львів: ІЗМН, 2000. 402 с

12. Сторожук Т. М., Дружинська Н.С. Оцінка деревних лісових ресурсів. *Технологический аудит и резервы производства*. 2016. № 6(4). С. 10-14. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2016_6%284%29__3

13. Сторожук Т. М., Дружинська Т.М. Удосконалення класифікації лісових ресурсів. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 138-142. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_23

14. Туркевич, И. В. О продукции лесного хозяйства, методах ее планирования и учета. Материалы межвузовской лесоэкономической конференции «Вопросы экономики лесного хозяйства». Воронеж: Воронежский лесотехнический институт, 1968. С. 169–174.

15. Хавар Ю. Особливості оцінки вартості лісових земель та лісових ресурсів. Геодезія, картографія і аерофотознімання: український міжвідомчий науково-технічний збірник / Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Національний університет "Львівська політехніка". Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2008. Випуск 70. С. 58–62.

16. Черемушкин С.Д. Теория и практика экономической оценки земли. М.: Сельхоз гиз, 1968. 279 с.

17. Яковець Т. А. Грошова оцінка природного капіталу лісового господарства. *Економічний часопис-XXI*. 2013.- № 5-6(2). С. 61-64. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_5-6%282%29__19

18. Методика проведення грошової оцінки лісів: Проект Державного агентства лісових ресурсів України. К., 2012. 23 с.

ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ УКРАЇНИ

Зеленко С.В., *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,*
Гаврилюк В.Ю., *бакалавр спеціальності 071 Облік і оподаткування*
Луцький національний тенічний університет

Лісова галузь є доволі специфічною, адже її виробничий цикл може становити 30, 50, або навіть і 100 років. Тому важливим є прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо управління лісовими ресурсами, оцінки запасу та цінності деревини, контролю за збереженням лісонасаджень та ефективності їх використання. Нераціональні рішення, прорахунки в оцінках впливу факторів на вирощування деревини проявляються через багато років і стають викликами для майбутніх поколінь.

Запас деревина в лісах України оцінюється в межах 1,8 млрд. м^3. Середня щорічна зміна запасу на 1 га дорівнює 4,0 м^3 і коливається від 5,5 м^3 в Карпатах до 2,5 м^3 у Степовій зоні. До природоохоронних належить 56% лісів від загальної площі лісового фонду України, до лісоексплуатаційного призначення - 44%. Україна за площею лісів, лісозабезпеченістю та запасами деревини належить до лісодефіцитних країн [1].

Забезпеченість населення деревиною в різних країнах представлена в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльний розрахунок забезпеченості населення деревиною

№ з\п	Назва країни	Запас деревини, млрд. м^3	Кількість населення, млн. осіб	Запас деревини на душу населення, м^3\душу населення
1	2	3	4	5
1	Росія	80	144,5	**553,63**
2	Білорусь	1,46	9,5	**153,68**
3	Польща	2,5	37,97	**65,84**
4	Україна	2,1	44,83	**46,84**

Отже, порівнюючи із кількома країнами-сусідами, Україна посідає останнє місце у забезпеченості населення лісовою продукцією (рис. 1).

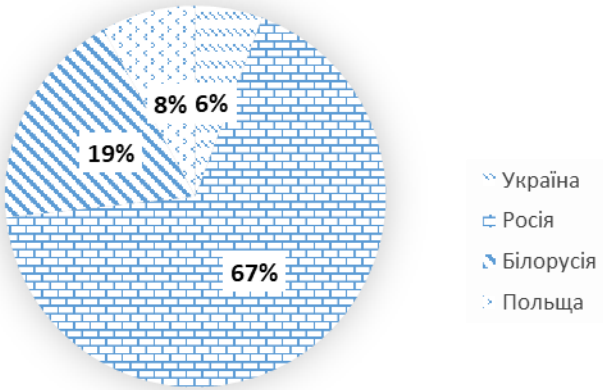


Рис. 1 – Забезпеченість населення деревиною в різних країнах

Як нам відомо, Україна – одна із провідних держав, яка спеціалізується на експорті лісової сировини (рис. 2).

Рис. 2 – Динаміка експорту товарів (у т .ч. із деревини) протягом 2014-2017 рр.

Із даної діаграми, ми можемо зробити висновок, що обсяг експорту лісопродукції є сталим не зважаючи на значну зміну експорту товарів в цілому.

Офіційна інформація Державного агентства лісових ресурсів України свідчить про позитивні зрушення у напрямі відтворення лісового фонду. Так, за останні три роки агентством декларується поступове збільшення площ створення нових лісів, тобто перевиконання плану відновлення площ суцільних зрубів.

Однак, показник лісистості території України (15,9%) з 2016 року при постійному збільшенні площ нових лісів залишається уже третій рік поспіль незмінним. З 2014 по 2018 роки збільшення площ нових лісів відбулося на 11%, що в абсолютній величині становить лише 24 тис. га. Відносно території вкритої лісом приріст відбувся на 0,25%. Якщо ж порівнювати лісистість території України за останні 50 років, то цей показник зріс у майже 1,5 рази або зростання відбулося на 50%, тобто на 1% щороку. Нескладні розрахунки доводять, що приріст у 0,25% площ нових лісів у 4 рази нижчий від тих темпів відновлення лісистості, які проводилися починаючи з 60-х років 20 століття [1].

Що ж до оцінок вітчизняних та міжнародних громадських організацій, які займаються дослідженням екологічних проблем та антропогенного впливу на екологію, то вони значно критичніші. Так, за інформацією WWF (Всесвітнього фонду природи) незаконні (браконьєрські) вирубки деревини за різними оцінками експертів коливаються в межах від 5 до 50% від загального обсягу заготовленої деревини. Аргументуючи такі показники, автори наводять статистичну інформацію 2016 року, за якою було заготовлено близько 2 млн. м. куб. деревини, а реалізовано на експорт 3 млн. м. куб., імпорт становив 800 тис. м. куб. [2]. Звісно, інформація стосується всієї галузі лісового господарства, а в компетенції Державного агентства лісових ресурсів України знаходиться 73% всього лісового фонду. Решта – 27% (на рис. 3 представлена загальна схема управління лісовим господарством через Державне агентство лісових ресурсів України), як зазначають Сторожук Т.М. та Дружинська Н.С. «.. ліси надано в постійне користування підприємствам, установам та організаціям, які належать до сфери управління близько 50 різних міністерств та інших органів виконавчої влади …» з посиланням на офіційний веб-сайт Державного агентства лісових ресурсів України [1; 3]. Тобто, отримати повноцінно систематизовану, методологічно

цілісну інформацію про стан лісових ресурсів та рух заготовленої деревини, складно, а подекуди неможливо.

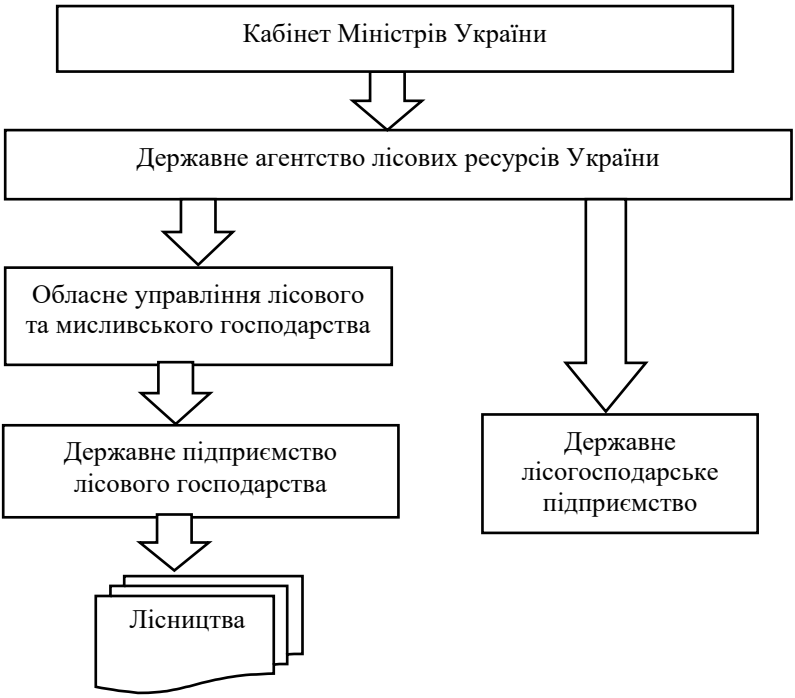


Рис. 3 – Структура управління лісовою галуззю України

Це підтверджуються дослідженням Л. Черчик та С. Бегун, які зазначають, що існують розбіжності у класифікації лісу круглого – за Митним кодексом України круглий ліс при декларуванні поділяють на дві категорії: паливну деревину та діловий круглий ліс. Водночас ці положення не імплементовані в Лісовий кодекс України. Що призводить до маніпуляцій категоріями лісопродукції, фальсифікації даних і невідповідності офіційної статистичної інформації фактичному стану справ [5]. Щодо класифікації лісопродукції, то варто також наголосити на відсутності в класифікації об’єктів обліку деревної сировини лісу круглого як паливної деревини. За існуючою класифікацією [4] для потреб бухгалтерського обліку сировини та заготовленої лісопродукції

поняття деревина паливна у вигляді **колод**, полін, сучків, хмизу, гілок тощо відсутнє. Все це обумовлює гостру необхідність у створенні стандартизованої системи оцінки деревної сировини та заготовленої лісопродукції, гармонізації нормативно-правової бази бухгалтерського обліку, статистики та державного контролю.

Потрібно зазначити, що найважливішою проблемою обліку експортованої деревини – є різниця між класифікаціями лісу-кругляку у Митному кодексі України та Лісовому кодексі. Із 2015 року в Україні діє мораторій на експорт круглого лісу, первинною ідеєю якого, є захист національного виробника і боротьба проти корупції в лісовій галузі на етапі продажу деревини [2]. Поділ лісу при декларуванні за нормативними актами України зображений на рис. 4.

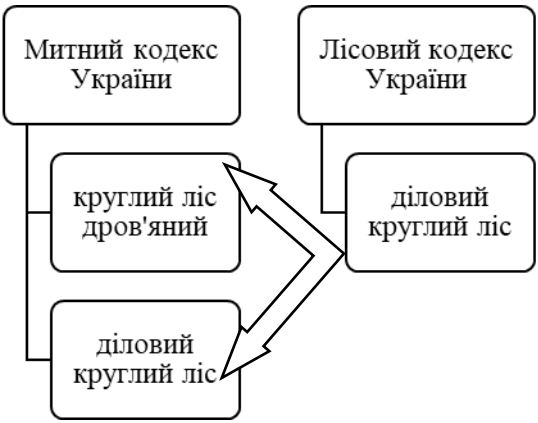


Рис. 4 – Поділ лісу при декларуванні

Після запровадження мораторію у Митний кодекс було додано круглий ліс дров’яний, чим власне і користуються контрабандисти. Ці слова підтверджуються такою інформацією:

– за даними Eurostat, у 2017 році ЄС імпортував із України 477 000 тон лісу-кругляку;

– за даними Державного агентства лісових ресурсів України на зовнішній ринок у 2018 році реалізовано 527,1 тис. м^3 дров’яної деревини, що становить 186143,61 тони.

Звідси ми можемо зробити висновок, що діловий круглий ліс та круглий ліс дров’яний це одна й таж продукція. Шлях деревини

із місця виготовлення та місця відвантаження можна зобразити наступним чином (рис. 5).

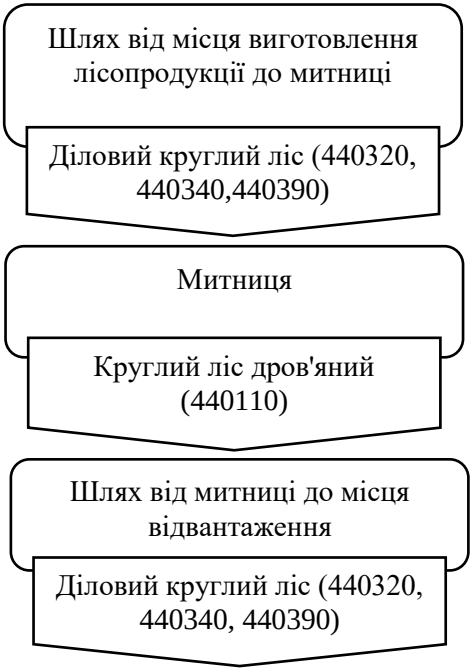


Рис. 5 – Зміна УКЗЕД залежно від місця перебування експортованої деревини

Отже, не зважаючи на заборону експорту лісу круглого, у нашій державі практично легалізований даний бізнес.

Іншим способом вивезення круглого лісу, є його розпилення на брус чи дошку, які не попадають під мораторій, чим займаються, у більшості випадків, дрібні чи нелегальні пилорами [1].

Враховуючи вище перелічені аргументи стосовно проблеми використання та відновлення лісових ресурсів України можна стверджувати, що прийнятий мораторій на експорт круглого лісу не дасть очікуваних результатів та незабаром буде відміненим (як у Росії та Білорусі). Основною проблемою залишається суперечність у нормативно-правовій, яка повинна вирішитися на рівні законотворців.

Література

1. Лісовідновлення та лісорозведення. URL: http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/index (дата звернення: 20.10.2019).
2. Сталий розвиток лісового господарства. URL: http://wwf.ua/materials/blogs/?334511/moratoriy-lis-kruhliak (дата звернення: 22.10.2019).
3. Сторожук Т. М. Оцінка деревних лісових ресурсів. *Технологический аудит и резервы производства*. 2016. № 6/4 (32). URL: http://journals.uran.ua/tarp/article/view/87114/83666 (дата звернення: 22.10.2019).
4. Тимчасова інструкція з електронного обліку продукції лісозаготівель, лісопиляння і деревообробки на підприємствах Державного агентства лісових ресурсів України: Наказ Державного агентства лісових ресурсів України від 27.06.2012 р. № 202. URL: https://kmlis.gov.ua/?cat=65 (дата звернення: 20.10.2019).
5. Черчик Л. М. Статистичне дослідження експорту деревини в україні. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки.* 2018. № 3 (15). URL: https://doi.org/10.29038/2411-4014-2018-03-102-109 (дата звернення: 20.10.2019).

PRINCIPLES FOR RECOGNITION AND PRESENTATION OF ACCOUNTING INFORMATION IN COMPANIES FROM THE EXTRACTIVE INDUSTRY IN BULGARIA

Markova M., *PhD,*
Assoc. Prof. of the Department of Accounting and Analysis
University of National and World Economy

1. Introduction. The Republic of Bulgaria has established traditions in the extractive industry. At present, according to data of the Ministry of Energy[1], 112 contracts for search and exploration of underground natural resources have been signed and 531 contracts for mining concessions are in effect. Some entities apply the International Accounting Standards, while others apply the national regulatory framework. The accounting regulation in this activity is based on a special accounting standard IFRS 6 "Exploration for and Evaluation of Mineral Resources" which provides general guidelines, but also requires

[1] Official website of the Ministry of Energy of the Republic of Bulgaria https://www.me.government.bg/bg/themes/koncesii-za-dobiv-735-406.html (last accessed on 09.05.2019).

in-depth discussion of the peculiarities of the presentation of the mining industry's accounting aspects.

2. Overview of accounting regulation in the extractive industry. The prospecting and exploration of natural resources is a process that was first introduced in financial reporting by the US GAAP and subsequently in IFRS. IFRS 6 "Exploration for and Evaluation of Mineral Resources"[2]. was adopted and is the current applicable standard on this issue. The Standard provides guidance on accounting and disclosure of information related to the process of prospecting and exploring natural resources. The main idea related to the reporting of exploration and evaluation of assets is to provide qualitative information in the accounting of the entities from the extractive industry by achieving comparability between the revenues from the realized natural resources and the costs of extracting it through the capitalization of a particular type of assets called "exploration and evaluation assets". IFRS 6 provides guidance on asset recognition in the exploration and evaluation phase, but does not provide guidance on cost accounting in the prospecting phase as well as in the development and the production phases of the project. From a historical standpoint, the first accounting regulation in the extractive industry was originally established in the United States. Unlike IFRS, US GAAP provide detailed guidelines on accounting for the exploration of oil and gas.[3] The guidelines focus on the phases of exploration and assessment of the prospects of mineral resources as well as on the processes related to the pre-and post-operational expenses. The other significant difference between US GAAP and IFRS is that IFRS 6 covers all mineral resources, whereas US GAAP do not contain guidance for other extractive industries except for oil and gas.

There is no analogous national standard in Bulgaria. Therefore, the common legislation should be applied. A special regulatory framework, not in the field of accounting, but related to the process of exploration and evaluation of natural resources lies in three basic laws - the Concessions Act[4], the Underground Natural Resources

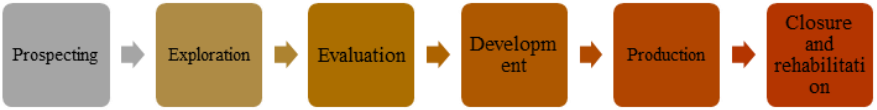
---

[2] European Commission Regulation (EC) No 1126/2008 as of 3 November 2008.
[3] SFAS 19, SFAS 25, SFAS 69, EITF 04/6, per. SX, SAB topic 12) US GAAP
[4] Following the recent amendments to the Concessions Act (SG 25 of March 26, 2019), the regulation of the procedure for the granting of concession rights for extraction was

Act and the Water Act, as well as a number of secondary legislation acts. The process of extraction in Bulgaria passes through two phases of "prospecting and exploration phase[5]" and "extraction and exploitation phase". During the first phase, the entities receive from the ministry the right to prospecting and explore a site with a commitment to rehabilitate it afterwards. If successful prospecting is carried out, the entity may obtain an operating right known as a right-of-way concession without participating in a subsequent tender. The term of concession right coincides with the second phase - extraction and exploitation. During the first phase, the entities account for the costs and assets under exploration and evaluation and during the second phase for the concession rights for extraction.

IFRS 6 "Exploration for and Evaluation of Mineral Resources" details how the prospecting and evaluation processes should be presented, and hardly a national standard would say anything much different. The entities that apply the national accounting standards should rather provide a further disclosure of information related to exploration and evaluation of mineral resources similar to IFRS 6, in order to unify and facilitate the disclosure of information for small and medium-sized enterprises that apply national accounting standards.

As it can be seen from the figures below, the extractive industry in Bulgaria does not differ from the globally accepted rules (Figure 1).



Source: IFRS in practice - an overview of IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, DBO, p.4

Figure 1. Activities in the extractive industry[6]

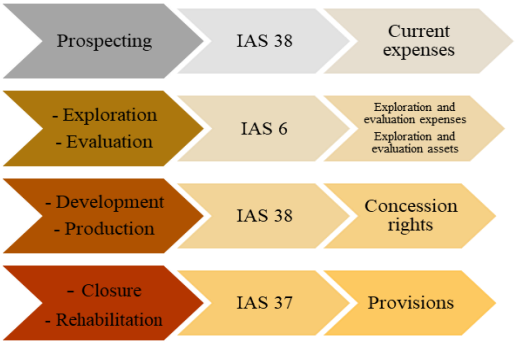
---

excluded from the concession law and the texts of the special laws - the Underground Resources Act, Art. 18 (State Gazette No.98 of 27 November 2018) and the Water Act, Art. 47, (SG No. 25 of 26 March 2019).

[5] The "prospecting and exploration" phase in Bulgaria completely overlaps with the "exploration and evaluation" phase described in IFRS 6.

[6] Willms, Exploration – und Evaluierungsausgaben in der Rechnungslegung nach IFRS, Koln, 2006, p.4

During the phases of exploration and evaluation of mineral resources (see Phases 2 and 3 in Figure 1 and Row 2 in Figure 2), extractive industries make significant investments that can lead to successful results - obtaining rights and extracting natural resources (see Phase 4 of Figure 1) or to unsuccessful results - lack of available resources or discovery of a field with low development potential. The result of this phase is uncertain, but the investments made by the entity are significant. Return on investment may occur further in time. Therefore, accounting techniques could be used in order to defer the recognition of exploration and evaluation expenses and to recognize them along with the revenue from the exploration. Another part of the expenses in the exploration and evaluation phases are current and not directly related to the exploration, and should therefore, be accounted for as current exploration and evaluation expenses. *For this reason, the legislative body has left the choice to the entities in the extractive industry during the exploration and evaluation phases to assess which expenses to recognize as current expenses and to report directly on the statement of comprehensive income and which ones to capitalize by presenting them on the statement of financial position as exploration and evaluation assets.* The criteria for differentiation between the two types should be appropriately presented in the accounting policy of the entity.



Source: Author's contribution

Figure 2. Application of the relevant accounting standards in the various phases of the extractive industry[7]

[7] As long as the expenses in the conceptual phase are characterized by an uncertain future, they are always reported as current. These rules are contained both in IAS 38

After covering the technical and commercial feasibility of the exploration, the entities are excluded from the scope of IFRS 6 and should apply the rules of IAS 38 Intangible Assets as long as those entities acquire other rights – exploration and development rights for mineral resources known as concession rights (see Phase 4 and 5 in Figure 1 and Row 4 in Figure 2) classified as externally acquired intangible assets. For those entities that apply the national accounting standards, a national accounting standard with the same designation NAS 38 "Intangible assets" is applicable and provides similar guidelines for accounting for externally acquired intangible assets. The only significant difference is the more detailed presentation of the accrual accounting for a deferred payment on a changing basis (see Paragraphs 4.2 and 4.3 of NAS 38 Intangible assets[8]). When they conduct their regular course of business, the entities from the extractive industry receive rights to access exclusive state property such as underground natural resources, coastal beaches, national roads, and water[9]. In this respect, the extractive industry exercises these rights after the entities have committed to the government compliance with certain environmental requirements, as well as to closure and rehabilitation of the site to which they have been granted access. In accounting terms, these commitments are known as provisions for site closure and land rehabilitation (see Phase 6 in Figure 1 and Row 4 in Figure 2). These are reported under IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets based on an estimate of the cost of covering the current liability. An analogous NAS 37 "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets"[10] has been adopted and is in operation in the national

---

regarding the exploration phase for internally-generated intangibles and in the explicit guidance in IFRS 6 that costs incurred prior to the exploration and evaluation phase are outside the scope of exploration and evaluation expenses.

[8] NAS 38 „Intangible assets“, SG. Issue 86 of 26.10.2007 http://trudipravo.bg/znanie-za-vas/2015-08-31-09-52-20/natzionalni-standarti/839-ss-38-nematerialni-aktivi (last accessed on 31.05.2018).

[9] Constitution of the Republic of Bulgaria, Art. 18, para. 1, SG, no. 100 of 18.12.2015.

[10] NAS 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”, SG, Issue 86 of 26.10.2007 http://trudipravo.bg/znanie-za-vas/2015-08-31-09-52-20/natzionalni-standarti/841-ss-37-provizii-uslovni-zadalzheniya-i-uslovni-aktivi (last accessed on 31.05.2019).

legislation without any significant differences with IAS 37 related to provisions for site closure and land rehabilitation.

3. Features related to the recognition of current exploration and evaluation expenses (EEE) and capitalization of exploration and evaluation assets (EEA). The accounting policy for accounting for exploration and evaluation assets is different from the entity's overall accounting policy. IFRS 6 is more liberal than other international standards for asset recognition and impairment. It is allowed to capitalize a wider range of costs during the prospecting and exploration phase compared to other IFRSs. When the entities from the extractive industry develop their accounting policies, they have to comply with various well-established practices related to the characteristic features of the particular mineral resource.

For example:

- Under their accounting policy, entities whose activities are within the scope of IFRS 6, in the exploration and evaluation phase, they could capitalize some exploration and evaluation expenses by recognizing them as EEA while following the general rules set out in IAS 38, they would have allocated these costs to the research phase or at best to the development phase, but rather before meeting the criteria for recognition of an internally generated intangible asset.

- Another significant issue that distinguishes EEA reporting during the exploration and evaluation phase from the general rules in the international accounting standards is related to their depreciation. The hypotheses for impairment under IFRS 6 outnumber those listed in IAS 36.

The liberal approach to capitalization and impairment provides more freedom in reporting the assets and expenses during the phases covered by IFRS 6. The basis for the more liberally described guidelines is to maximize the comparability of revenue and expenses in order to induce the entities to enter the next phase - development and production. Provided that the effect of the costs incurred can be compared with future revenues, for example during the development and production phases, the current recognition of this expenses will be deferred by the capitalization of the exploration and evaluation assets. On the other hand, provided that there can be objectively judged that such costs will not lead to future benefits, despite the intention of the entity, the

supported practice is the impairment and recognition of current losses arising from it.

Under IFRS 6, exploration and evaluation assets are recorded as tangible or intangible according to their nature at the time of acquisition:

- intangible assets (e.g., drilling rights);
- tangible assets (e.g. motor vehicles and drilling equipment).

For certain assets, there exist some difficulties in determining their economic nature. For example, expenses can be capitalized either as a tangible asset (developing a specific filed) or be classified as an intangible asset (if linked to the exploration of a potential field – knowledge). In practice, EEAs are more often classified as intangible assets, because they are associated with acquired prospecting and exploration rights. The cost of acquiring these intangible assets includes various costs, including depreciation of tangible assets or costs of hiring a specialized equipment. To the extent that tangible assets are used in the development of intangible assets, the amount reflecting this use (the depreciation) is included in the cost of the intangible asset.

In forming the EEA acquisition cost, the entities should determine a cost capitalization method by consistently applying the chosen methodology. There are four methods that serve this purpose, which are available in the existing literature:

1) Successful efforts.

Under this approach, in general only those costs that lead directly to the discovery, acquisition, or development of specific, discrete mineral reserves are capitalised. Costs that are known, when they are incurred, to fail to meet this criterion are generally charged to profit or loss as incurred. However, some interpretations of the successful efforts method would result in capitalising the cost of unsuccessful development wells. This might be where an entity views a specified area as being a single cost centre (this may be smaller than an area-of-Interest – see below).

2) Full cost.

The full cost method generally results in capitalising all costs incurred in prospecting, acquiring mineral interests, exploration, appraisal, development and construction which are then accumulated in large cost centres. There are certain aspects of full cost accounting that are not consistent with the requirements of IFRS. This includes capitalising all pre licence acquisition costs (which are not within the

scope of IFRS 6, as these do not form exploration and evaluation activities), the need to classify EEA as tangible or intangible which is often not carried out for large asset pools, and the need to test EEA for impairment at the point at which exploration and evaluation activity ceases and the assets are reclassified under IAS 16 or IAS 38 (which is typically not possible, as full cost accounting does not disaggregate cost pools in the required level of detail).

3) Area-of-Interest.

An area of interest is an individual geological area which is considered to constitute a favourable environment for the presence of a mineral deposit or an oil or natural gas field. Under this approach, all EEE relating to an area of interest are grouped and capitalised, to the extent that the costs are expected to be recouped either through the successful development and exploitation of the area, or by its sale.

4) Partial capitalization.

Under this approach, only some costs that are eligible for capitalisation are included in an entity's EEA. In some jurisdictions, a common approach is to capitalise initial acquisition costs for a particular mining asset and to expense all subsequent costs.

The most popular among them are the first two. In the context of IFRS 6, entities most often choose the successful efforts method, because the full activation method cannot be fully implemented due to the other IFRSs that require the application of other common rules. When capitalizing costs in the value of an EEA, it must be take into account that if costs are incurred in one area, which thereafter results in a decision to explore another neighbouring area, the first prospecting should not be considered unsuccessful, because thanks to this prospecting the entity has reached a successful prospecting in the adjacent area.

Other questions subject to discussion, that are related to the cost of acquiring EEAs, are whether the loan interest should be capitalized under IAS 23 Loan Agreements and whether administrative and general expenses should also be capitalized.

There is no direct link between IAS 23 and IFRS 6 regarding the capitalization of interest on loan agreements. This is because it is uncertain that the cost of exploration and evaluation will result in future economic benefits for the entity. For this reason, in their accounting

policies, entities have to disclose whether they will capitalize the cost of interest associated with the acquisition of an EEA or not.

No stance is taken in IFRS 6 regarding the question whether administrative and other general expenses that can be directly attributed to the asset are part of the cost of exploration and evaluation assets. Rather, every entity should decide on its own and apply the policy consistently. To a large extent, this decision should be justified by the entity's decision on the economic nature of the reported EEA. For intangible assets and inventories, IAS 38 (p.67) or IAS 2, respectively, assumes that if these costs are directly related to the preparation of the asset for use, then they may be included in the acquisition cost and respectively may be included in the cost of this asset. On the other hand, IAS 16 (p. 19d) explicitly prohibits the inclusion of these costs in the cost of acquisition, therefore we must be careful to include such costs of a material substance in the cost of an EEA.

We can summarize that EEA capitalization can be fully regulated by an appropriate accounting policy by the entity as IFRS 6 remains fairly liberal in terms of the professional judgment of the entity's management how to adequately and meaningfully present the information from the exploration and evaluation phases in the extractive industry.

4. Features, related to the development and production phases. Once the entity has identified a potential development site, it moves to a subsequent phase of its business, which is also governed by another standard - IAS 38. During the development and production phases, an entity should recognize a concession right for development[11]. The transition from the exploration and evaluation phases to the development and production phases has resulted in a number of practical accounting issues related to the reclassification of the EEA.

In practice, there are two approaches to presenting information in the financial statements of entities when they are in the development and production phase. According to the first approach, the entities present on their balance sheet the resulting development right as the cost of the concession right is reflected in the price that the entity pays for the separate acquisition of an intangible asset. This price reflects

[11] Bacheva, S., Pojarevska, R.; Markova, M. Accounting for Intangibles Assets. Sofia, UNWE, 2012.

expectations about the probability that the entity will receive the economic benefits embodied in the asset. In other words, an entity expects to have an inflow of economic benefits, even if there is uncertainty about the timing or the size of the inflow (Paragraph 25 of IAS 38). Unfortunately, in practice, setting an acquisition cost is a complicated process. Therefore, very often, entities prefer the alternative approach – to take into account their current commitments and deduct the amount they owe to the government at the time they arise. The entities choose this approach by referring to paragraph 20 of IAS 1 Presentation of Financial Statements, which requires disclosures in cases where management has judged that compliance with an IFRS would be misleading. Since, in this phase, the realized production is usually taken into account, the effect on the credible and useful presentation of the financial result is achieved through the other current expenses instead through the depreciation.

5. Features, related to site closure and land rehabilitation. The third important issue related to the extractive industry is the reporting of the provisions for the closure of the site and the rehabilitation (re-cultivation) of the land. The general definition for a provision includes an existing liability with an indefinite term or amount. The activities related to prospecting and exploration lead to specific obligations, which include decommissioning of a constructed extraction site, land rehabilitation and other environmental commitments. With regard to the nature of these commitments for the entity, they are certainly representing a provision. A particular feature of this provision is what will be shown on the debit or the active side of the property. Two approaches have been established in the exploration and evaluation phase:

1) If the entity links this commitment to the current exploration and evaluation expenses, the following accounting record is shown with the expected amount of the expense:

Dr Current expenses

Cr Provisions.

2) If the entity links this commitment to an EEA, then the discounted value of the expected liability[12] for accounting purposes

[12] The tax law excludes the accrued provisions from the tax depreciable value of the tax depreciable assets. Pursuant to Article 53 (1) of the CITA, the tax depreciable value is

should be included in the cost of an EEA. In this case, the costs of site closure and land rehabilitation are expected to occur in a time period that is remote - up to 35 years ahead, depending on when the mining operations will be completed. Therefore, it is required to present the discounted (present) value of expected cost, which takes into account the time value of money.

2.1) At discounted value of expected future costs of land closure and land rehabilitation:

Dr Exploration and Evaluation Asset

Cr Provisions.

2.2) Using the discounted interest expense for each year until the expected costs in the corresponding future period is reached:

Dr Financial expenses

Cr Provisions.

A curious question that arises in the practical application of this matter is that the discounted value of the provision will first be included in the cost of acquiring an EEA, but after that will be transferred to the value of the concession rights for development. Consequently, when agreeing on the terms of the prospecting and exploration contract, it should be known whether or not the land should be rehabilitated or the period for which a concession for extraction would be granted. Otherwise, the uncertainty about the future commitments would make it difficult to calculate the discounted value of the future liability correctly.

Conclusion. The accounting regulation that represents the processes of prospecting, exploration and development of mineral resources is an extremely important and responsible, but has so far not been regulated in a national accounting standard. Entity working in the extractive industry need clear rules regarding the organization of accounting and the presentation of relevant and reliable information in their financial statements. Currently, at the national level, there are two main problems related to the presentation of accounting information in

---

the historical cost of the asset, less any accrued provisions and donations related to the asset. It is obvious that in this case no tax depreciation on the provisions is accrued. Therefore, in order to achieve the same tax effect as under Art. 38, the provision of Art. 39, para. 1 provides that in the year of repayment of the obligation a reduction of the accounting financial result shall be made with the repayment obligations related to the provisions.

the annual financial statements of the companies from the extractive industry in Bulgaria.

1) There are no systematized rules for reporting on the processes of prospecting, exploration and development of natural resources at the national level;

2) The quality of the disclosures for entities in the extractive industries applying the national accounting standards is not at the required level.

The business of the entities in the extractive industry is very interesting and challenging. In order for these entities to report appropriate and reliable information, the management of these entities should develop a well-thought accounting policy that is tailored to the specifics of the respective mineral resource. The main directions in the development of this policy should be good knowledge and implementation of the national legislation as well as adoption of the good practices in the development of accounting policy in the specific sector and for the specific mineral resource.

Literature

1. Basics of IFRS – Mining accounting throughout the Americas, PwC, 2013.
2. Bacheva, S., Pojarevska, R.; Markova, M. Accounting for Intangibles Assets. Sofia, UNWE, 2012. p. 413.
3. Financial reporting in the oil and gas industry, PwC, 2012, 6th edition.
4. IFRS in practice - an overview of IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources, DBO.
5. SFAS 19, SFAS 25, SFAS 69, EITF 04/6, per. SX, SAB topic 12) US GAAP.
6. Willms, Exploration – und Evaluierungsausgaben in der Rechnungslegung nach IFRS, Koln, 2006.
7. The Concessions Act, SG. Issue 25 of March 26, 2019.
8. Underground Natural Resources Act, SG. No. 98 of 27 November 2018.
9. Water Act, SG. No. 25 of 26 March 2019.
10. Constitution of the Republic of Bulgaria, Art. 18, para. 1, SG, no. 100 of 18.12.2015.
11. Ministry of Energy of the Republic of Bulgaria https://www.me.government.bg/bg/themes/koncesii-za-dobiv-735-406.html (last accessed on 09.05.2019).
12. IFRS / IAS.
13. NAS 38 "Intangible Assets", SG, Issue 86 of 26.10.2007. URL: http://trudipravo.bg/znanie-za-vas/2015-08-31-09-52-20/natzionalni-standarti/839-ss-38-nematerialni-aktivi (last accessed on 31.05 .2018).
14. NAS 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”, SG, Issue 86 of 26.10.2007 http://trudipravo.bg/znanie-za-vas/2015-08-31-09-52-20/natzionalni-standarti/841-ss-37-provizii-uslovni-zadalzheniya-i-uslovni-aktivi (last accessed on 31.05.2019).

АНАЛІТИЧНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО РИНКОВОГО ТА ЕКСПОРТНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ХІМІЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ

Нужна О.А., *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*
Луцький національний технічний університет

Хімічна промисловість – це галузь важкої промисловості, до якої належить продукція мінеральних добрив, пластмас і хімічних композитів, штучного і синтетичного волокна й текстилю, органічних і неорганічних хімікатів, гербіцидів, хімікатів для презервування продуктів харчової промисловості, фото- і кіноплівки та реактивів для упакування, штучної гуми, засобів для миття та дезінфектантів, отрутохімікатів воєнного призначення, а також деяких експозитів.

Основними галузями хімічної промисловості є петрохімічна (або нафтохімічна) промисловість, карбохімічна (або коксохімічна) промисловість, заводи, що переробляють іншу хімічну сировину (сірку, йод, бром) тощо. Деякі ділянки хімічного виробництва, за сучасною класифікацією, не належать до хімічних, а становлять окремі галузі промисловості; до них належить нафтохімічна і целюлозно-паперова (так звана лісохімічна) промисловість, коксохімічна, фармацевтична і найновіша – мікробіологічна промисловість.

До складу хімічної промисловості входять такі галузі:

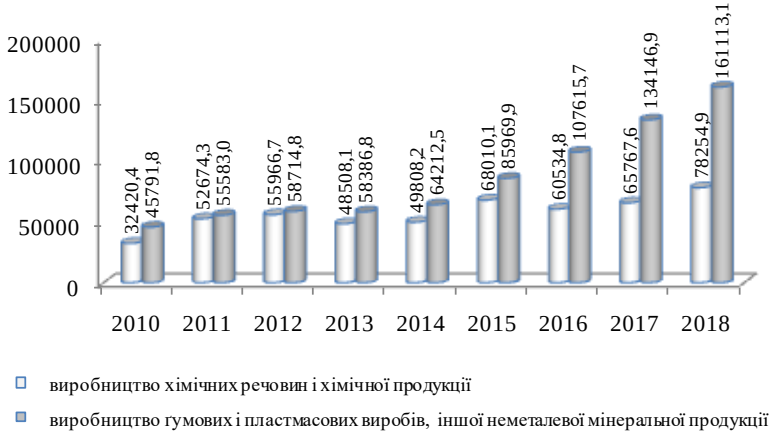
- гірничо-хімічна;
- основна хімічна;
- хімія органічного синтезу;
- виробництво та переробка полімерних матеріалів;
- хімія тонкого органічного синтезу (виготовлення лаків, фарб, фотохімічних товарів);
- побутова хімічна.

Хімічна промисловість є базовою, системоутворюючою, бюджетоутворюючою галуззю в багатьох містах та регіонах України. Тому актуальним є дослідження стану та перспектив розвитку хімічної промисловості в Україні.

Галузь має значний експортний та внутрішній ринковий потенціал. Проведемо аналіз показників реалізації продукції

(товарів, послуг) хімічної промисловості в розрізі видів економічної діяльності (КВЕД): виробництво хімічних речовин і хімічної продукції (КВЕД 20); виробництво гумових та пластмасових виробів, іншої неметалевої мінеральної продукції (КВЕД 22 і КВЕД 23).

Динаміка обсягів реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) в хімічній промисловості в Україні в розрізі видів економічної діяльності подана на рис. 1.



Джерело: побудовано автором за даними http://ukrstat.gov.ua [4]

Рис. 1 – Динаміка обсягів реалізованої продукції (товарів, послуг) хімічної промисловості у 2010-2018 роках, тис. грн.

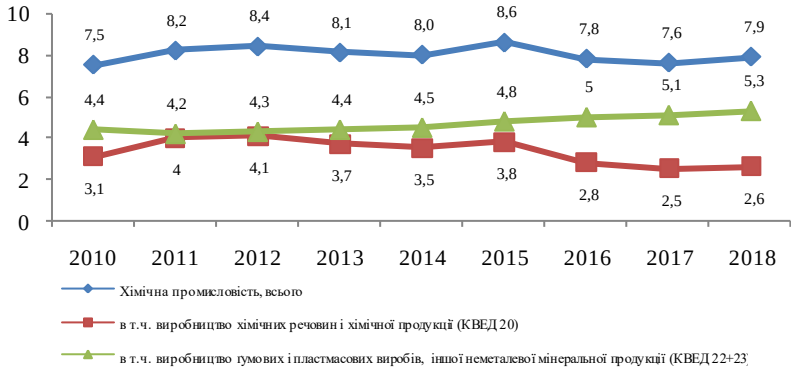
За даними рис. 1, обсяги реалізованої продукції (товарів, послуг) хімічної промисловості протягом досліджуваного періоду поступово зростали, за незначним винятком.

Так, у 2018 році порівняно з 2010 роком обсяги реалізації хімічних речовин і хімічної продукції (КВЕД 20) зросли загалом на 45834,5 тис. грн. або у 2,4 рази, а обсяги реалізації гумових та пластмасових виробів, іншої неметалевої мінеральної продукції (КВЕД 22+23) зросли на 115321,3 тис. грн. або у 3,5 рази.

Зменшення обсягів реалізації спостерігається у 2013 році: на 7458,6 тис. грн. у реалізації хімічних речовин і хімічної продукції (КВЕД 20) і на 328 тис. грн. у реалізації гумових та пластмасових виробів, іншої неметалевої мінеральної продукції (КВЕД 22+23). Також у 2016 році зменшились обсяги реалізації хімічних речовин і

хімічної продукції (КВЕД 20) на 7475,3 тис. грн.

Динаміка питомої ваги хімічної промисловості в структурі обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) в Україні подана на рис. 2.



Джерело: *побудовано автором за даними http://ukrstat.gov.ua [4]*

Рис. 2 – Динаміка питомої ваги хімічної промисловості в структурі обсягу реалізованої промислової продукції у 2010-2018 роках, %

За даними рис. 2, питома вага хімічної промисловості в структурі обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) в Україні не є значною і коливається в межах від 7,5% (2010 рік) до 8,6% (2015 рік). У 2018 році відповідний показник становив 7,9%, що на 0,3% перевищує показник попереднього 2017 року.

Розглянемо динаміку питомої ваги хімічної промисловості в структурі обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) в Україні в розрізі видів економічної діяльності.

Відзначимо поступове зростання питомої ваги реалізації хімічних речовин і хімічної продукції (КВЕД 20) в структурі обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) з 4,4% у 2010 році до 5,3% у 2018 році, тобто на 0,9 відсоткових пункти.

На противагу цьому, питома вага реалізації гумових та пластмасових виробів, іншої неметалевої мінеральної продукції (КВЕД 22+23) в структурі обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) зменшилась з 3,1% у 2010 році до 2,6%

у 2018 році, тобто на 0,5 відсоткових пункти. Найвищими були показники питомої ваги реалізації гумових та пластмасових виробів, іншої неметалевої мінеральної продукції (КВЕД 22+23) в структурі обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) у 2012 році (4,1%), 2011 році (4,0%) і 2015 році (3,8%), а найнижчим у 2017 році (2,5%).

Порівняємо показники питомої ваги хімічної промисловості в структурі обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) в Україні і у Волинській області.

На хімічну промисловість (виробництво хімічних речовин і хімічної продукції (КВЕД 20), гумових та пластмасових виробів (КВЕД 22), іншої неметалевої мінеральної продукції (КВЕД 23)) припадає понад 7% обсягу реалізованої промислової продукції Волинської області. За даними Волинського обласного управління статистики [3], за січень-вересень 2019 року цей показник склав 7,8%, причому з них 1,5% – обсяг реалізації хімічних речовин і хімічної продукції, а 6,3% – обсяг реалізації гумових та пластмасових виробів, іншої неметалевої мінеральної продукції.

Таким чином, питома вага хімічної промисловості в структурі обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) в Україні і у Волинській області загалом не дуже відрізняється (близько 7%).

Однак в розрізі видів економічної діяльності ситуація дещо інша. Зокрема, питома вага реалізації хімічних речовин і хімічної продукції (КВЕД 20) в структурі обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) у Волинській області нижча, ніж відповідний показник в Україні.

А питома вага реалізації гумових та пластмасових виробів, іншої неметалевої мінеральної продукції (КВЕД 22+23) в структурі обсягу реалізованої промислової продукції (товарів, послуг) у Волинській області, навпаки, вища, ніж відповідний показник в Україні.

Аналіз динаміки основних показників діяльності галузі не дає можливості зробити однозначні висновки про їх покращення (табл. 1).

Таблиця 1

Основні макроекономічні показники хімічної промисловості України у 2012-2018 роках

Найменування показника	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Питома вага хімічної продукції у промисловому виробництві, %	6,2	6,1	5,8	5,1	5,3	4,7	4,8
Питома вага хімічної продукції на внутрішньому товарному ринку, %	11,7	12,5	13,5	14,9	15,5	16,6	16,9
Питома вага імпорту на внутрішньому товарному ринку хімічної продукції, %	70,0	67,0	71,0	75,0	75,0	78,0	76,0
Питома вага експорту в реалізації продукції, %	55,2	47,0	46,0	43,0	36,0	39,2	37,2
Кількість суб'єктів господарювання (великі, середні, малі підприємства), усього (КВЕД 20+22)	5633	6069	5153	6266	6334	6274	6120
	471**	449	382	366	371	381	378
виробництво хімічних речовин та хімічної продукції (КВЕД 20)	1689	1914	1911	2074	2180	2242	2110
	199**	193	166	163	165	169	168
виробництво гумових та пластмасових виробів (КВЕД 22)	3944	4182	4242	4192	4154	4032	4010
	272**	256	216	203	206	212	210

*Статистичні дані щодо основних показників діяльності підприємств за їх розмірами розраховано Держстатом України за критеріями великих, середніх, малих та мікропідприємств, визначеними у Господарському кодексі України в редакції від 22.03.2012

**Великі та середні підприємства

Джерело: *побудовано автором за даними http://ukrstat.gov.ua [4]*

Аналіз показав негативну тенденцію до скорочення питомої ваги хімічної продукції у промисловому виробництві протягом 2012-2018 років з 6,2% до 4,8%, тобто на 1,4 структурних пункти. Зазначимо, що у 2018 році показник, хоча й незначно, але зріс порівняно з попереднім 2017 роком з 4,7% до 4,8%, тобто на 1 відсотковий пункт. Однак про ріст, або хоча б про припинення скорочення показника питомої ваги хімічної продукції у промисловому виробництві говорити ще рано.

Крім того, навіть найвищий показник питомої ваги хімічної продукції у промисловому виробництві (6,2% у 2012 році), який спостерігався протягом досліджуваного періоду, є занадто низьким порівняно з аналогічним показником у промислово розвинених країнах світу.

Для порівняння, у промислово розвинутих країнах питома вага хімічної продукції у промисловому виробництві становить від 8% до 16%.

За даним таблиці 1, у 2018 році несуттєво виросла питома вага хімічної продукції у загальному промисловому виробництві (з 4,7% до 4,8%), що було обумовлено відновлювальним ростом галузевого виробництва продукції основної хімії та пластмас у первинних формах у 2018 році.

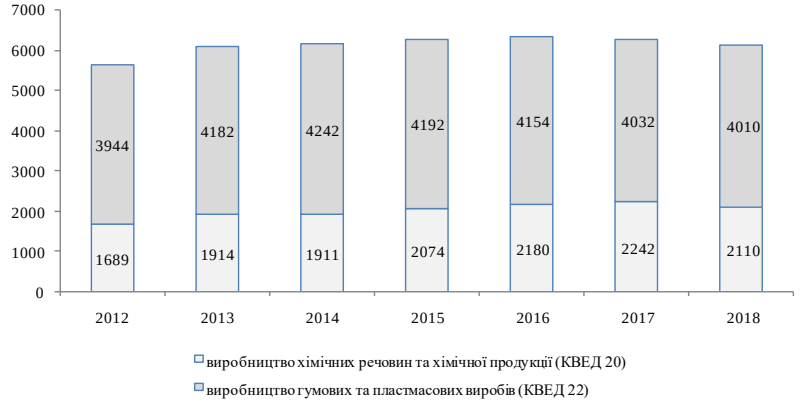
Баланс внутрішнього хімічного ринку поступово покращується (питома вага продукції внутрішнього виробництва поступово виросла з 11,7% у 2012 році до 16,9% у 2018 році, тобто на 5,2%), однак присутність імпортної хімічної продукції на ринку залишається дуже високою (76% у 2018 році, що на 2% пункти менше порівняно з попереднім 2017 роком).

Спостерігається негативна тенденція до зниження питомої ваги експорту в реалізації продукції хімічної промисловості з 55,2% у 2012 році до 37,2% у 2018 році, тобто на 18%. Незначне покращення показника спостерігалось у 2017 році, коли питома вага експорту в реалізації продукції хімічної промисловості зросла на 3,2% порівняно з попереднім 2016 роком.

Динаміка кількості суб’єктів господарювання в хімічній промисловості України, в тому числі великі, середні, малі підприємства всього і з розподілом за видами економічної діяльності (КВЕД 20 «Виробництво хімічних речовин та хімічної продукції» і КВЕД 22 «Виробництво гумових та пластмасових виробів») наведена на рис. 3.

За даними рис. 3, загальна кількість суб’єктів господарювання в хімічній промисловості України протягом 2012-2018 років не зазнавала значних коливань. Найменшим був показник у 2014 році (5133 од.), що пояснюється економічними наслідками початку АТО на Сході України. Найбільшим був показник у 2016 році (6554 од.), що пояснюється посиленням інтеграційних процесів з країнами ЄС. Однак у 2018 році загальна

кількість суб'єктів господарювання в хімічній промисловості України зменшилась порівняно з попереднім 2017 роком на 154 од.



Джерело: *побудовано автором за даними http://ukrstat.gov.ua [4]*

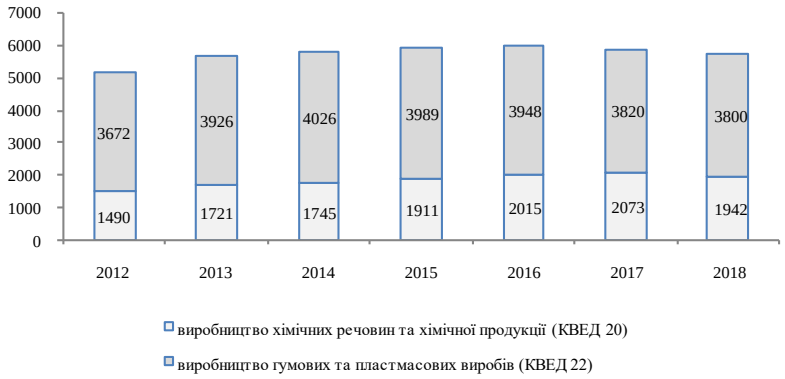
Рис. 3 – Динаміка кількості суб'єктів господарювання в хімічній промисловості України у 2012-2018 роках

Розглянемо динаміку кількості суб'єктів господарювання в хімічній промисловості України з їх розподілом за розміром: великі та середні підприємства (рис. 4) і малі підприємства (рис. 5).

Джерело: *побудовано автором за даними http://ukrstat.gov.ua [4]*

Рис. 4 – Динаміка кількості великих та середніх підприємств в хімічній промисловості України у 2012-2018 роках

За даними рис. 4, кількість великих і середніх підприємств в хімічній промисловості України протягом 2012-2018 років мала таку динаміку: поступове зменшення від 471 од. у 2012 році до 366 од. у 2015 році (тобто на 105 од.), а потім незначне зростання у 2016 році (371 од., що на 5 од. більше порівняно з 2015 роком) і 2017 році (381 од., що на 10 од. більше порівняно з 2015 роком), однак у 2018 році спостерігається зменшення показника на 3 од. (378 од.).



Джерело: *побудовано автором за даними http://ukrstat.gov.ua [4]*

Рис. 5 – Динаміка кількості малих підприємств в хімічній промисловості України у 2012-2018 роках

Аналогічна ситуація по кількості великих і середніх підприємств в хімічній промисловості України і з розподілом за видами економічної діяльності (КВЕД 20 «Виробництво хімічних речовин та хімічної продукції» і КВЕД 22 «Виробництво гумових та пластмасових виробів»).

Протилежні тенденції спостерігаються в динаміці кількості малих підприємств. Так, за даними рис. 5, кількість малих підприємств в хімічній промисловості України поступове збільшуються від 5162 од. у 2012 році до 5963 од. у 2016 році (тобто на 801 од.), а потім зменшується у 2017 році (5893 од., що на 70 од. менше порівняно з 2016 роком) і 2018 році (5742 од., що на 151 од. менше порівняно з 2017 роком).

Зазначимо, що в динаміці кількості малих підприємств в хімічній промисловості України і з розподілом за видами

економічної діяльності (КВЕД 20 «Виробництво хімічних речовин та хімічної продукції» і КВЕД 22 «Виробництво гумових та пластмасових виробів») спостерігаються дещо інші тенденції. Зокрема, кількість малих підприємств в хімічній промисловості України згідно КВЕД 20 «Виробництво хімічних речовин та хімічної продукції» зростає протягом 2012-2017 років (від 1490 од. до 2073 од. або на 583 од.), а у 2018 році зменшується до 1942 од або на 131 од. порівняно з попереднім 2017 роком.

В той же час кількість малих підприємств в хімічній промисловості України згідно КВЕД 22 «Виробництво гумових та пластмасових виробів» зростає протягом 2012-2014 років (від 3672 од. до 4026 од. або на 354 од.), а протягом 2015-2018 років зменшується до 3800 од або на 226 од. порівняно з 2014 роком.

Зазначимо, що в хімічній промисловості України кількість підприємств згідно КВЕД 22 «Виробництво гумових та пластмасових виробів» перевищує кількість підприємств згідно КВЕД 20 «Виробництво хімічних речовин та хімічної продукції» приблизно у 2 рази (2,3 рази у 2012 році, 1,8 рази у 2017 році), стосовно великих і середніх підприємств перевищення складає близько 1,3 рази (1,4 рази у 2012 році, 1,2 рази у 2015-2016 роках), стосовно малих підприємств перевищення складає близько 2 рази (2,5 рази у 2012 році, 1,8 рази у 2017 році).

Таким чином, хімічна промисловість – галузь важкої індустрії, на підприємствах якої, застосовуючи хімічні методи переробки сировини і матеріалів, одержують різну хімічну продукцію (органічні і неорганічні хімікати, мінеральні добрива і сировину для них, содопродукти, хлор, бром, барвники, реактиви, хімічні волокна, товари побутової хімії тощо). Залежно від технології виробництва і призначення продукції хімічна індустрія підрозділяється на окремі підгалузі.

Проведене дослідження показало, що хімічна промисловість має значний експортний та внутрішній ринковий потенціал. Однак для його реалізації слід уникнути негативних тенденцій, які склались в останні роки, і забезпечити нарощування обсягів виробництва в хімічній промисловості. Це дозволить забезпечити: зростання питомої ваги хімічної продукції у промисловому виробництві до рівня цього показника у промислово розвинутих країнах (8-16%); зменшення питомої ваги імпорту на внутрішньому

товарному ринку хімічної продукції хоча б до рівня 2012 року (70%) і одночасно збільшення питомої ваги експорту в реалізації продукції також до рівня 2012 року (55,2%).

Література

1. Виклики та перспективи розвитку хімічних виробництв у регіонах України: наукове видання / С.О. Іщук, Л.Й. Созанський, Л.П. Коваль, О.В. Ляховська; НАН України. ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього Національної академії наук України»; наук. ред. С.О. Іщук. Львів, 2018. 91 с.
2. Зовнішня торгівля України за товарними групами з усіма країнами. URL: http://sfs.gov.ua/ms/f2.
3. Офіційний сайт Головного управління статистики у Волинській області. URL: www.lutsk.ukrstat.gov.ua.
4. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: www.ukrstat.gov.ua.
5. Розвиток промисловості для забезпечення зростання та оновлення української економіки: науково-аналітична доповідь / за ред. д-ра екон. наук Дейнеко Л.В.; НАН України, ДУ «Ін-т екон. та прогнозув. НАН України». К., 2018. 158 с.
6. Сумарний обсяг імпорту та експорту у розрізі товарних позицій за кодами УКТЗЕД URL: http://sfs.gov.ua/ms/f11.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ ДЕРЖАВНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

Писаренко Т.М., *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*
Сидорчук В.М., *магістр спеціальності 071 Облік і оподаткування*
Луцький національний технічний університет

Згідно із Законом Украйни «Про освіту», освіта є основою інтелектуального, духовного, фізичного і культурного розвитку особистості, її успішної соціалізації, економічного добробуту, запорукою розвитку суспільства, об’єднаного спільними цінностями і культурою, та держави [1]. Ця сфера займається формуванням знань, підготовкою майбутніх фахівців своєї справи. Саме якісна освіта молодого покоління забезпечує майбутнє держави. Тому дуже важливою є раціональна освітня державна політика.

Фінансування освіти в Україні за освітніми рівнями наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Фінансування освіти в Україні за освітніми рівнями [1]

Рівень освіти	Джерела фінансування навчальних закладів
1	2
Дошкільна освіта	– кошти засновника (власника); – кошти відповідних бюджетів (для державних і комунальних дошкільних навчальних закладів); – кошти батьків або осіб, які їх замінюють; – добровільні пожертвування та цільові внески фізичних і юридичних осіб; – інші кошти, не заборонені законодавством України
Загальна середня освіта	– кошти відповідних бюджетів; – добровільні грошові внески, одержані від підприємств, установ, організацій та окремих громадян; – гуманітарна допомога
Позашкільна освіта	– кошти відповідних бюджетів (для державних і комунальних позашкільних навчальних закладів); – кошти засновників (власників) (для приватних позашкільних навчальних закладів); – кошти, одержані за надання додаткових освітніх послуг, роботи, виконані позашкільним навчальним закладом на замовлення підприємств, установ, організацій та громадян, доходи від реалізації власної продукції, від надання в оренду приміщень, обладнання; – гуманітарна допомога; – дотації з місцевих бюджетів; – добровільні грошові внески, матеріальні цінності, одержані від підприємств, установ, організацій та громадян
Професійно-технічна освіта	– кошти державного бюджету (для державних професійно-технічних навчальних закладів); – кошти засновників (для установ професійно-технічної освіти та професійно-технічних навчальних закладів); – кошти, одержані за професійну підготовку понад державне замовлення, курсову підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації робітників відповідно до укладених договорів з юридичними та фізичними особами, а також надання додаткових платних освітніх послуг

Продовження табл. 1

1	2
Вища освіта	– кошти відповідних бюджетів (для вищих навчальних закладів, які перебувають у власності державній, АР Крим, комунальній); – кошти додаткових джерел фінансування, не заборонені законодавством

Державні навчальні заклади фінансуються переважно з бюджетів різних рівнів бюджетної системи України, а отже виступають складовою цієї системи.

Згідно з Бюджетним кодексом України бюджетна система України – це сукупність державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного і адміністративно-територіальних устроїв і врегульована нормами права [2].

Бюджетна система України ґрунтується на певних принципах - найважливіших вихідних положеннях та правилах, на які повинен опиратись уряд при реалізації бюджетної політики країни. Серед них виділяють наступні:

– принцип єдності бюджетної системи України;
– принцип збалансованості;
– принцип самостійності;
– принцип повноти;
– принцип обґрунтованості;
– принцип ефективності та результативності;
– принцип субсидіарності;
– принцип цільового використання бюджетних коштів;
– принцип справедливості і неупередженості;
– принцип публічності та прозорості [2].

Таким чином, принципи бюджетної системи України складають підставу для створення бюджетно-правових норм, що встановлюються Бюджетним кодексом та іншими нормативно-правовими актами, та реалізуються через виконання бюджетного законодавства.

Згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу України, бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок

відповідно державного чи місцевого бюджету [2]. Державні навчальні заклади є бюджетними установами.

Діяльність бюджетних установ як юридичних осіб має низку особливостей, які впливають на методику й організацію бухгалтерського обліку (рис. 1).

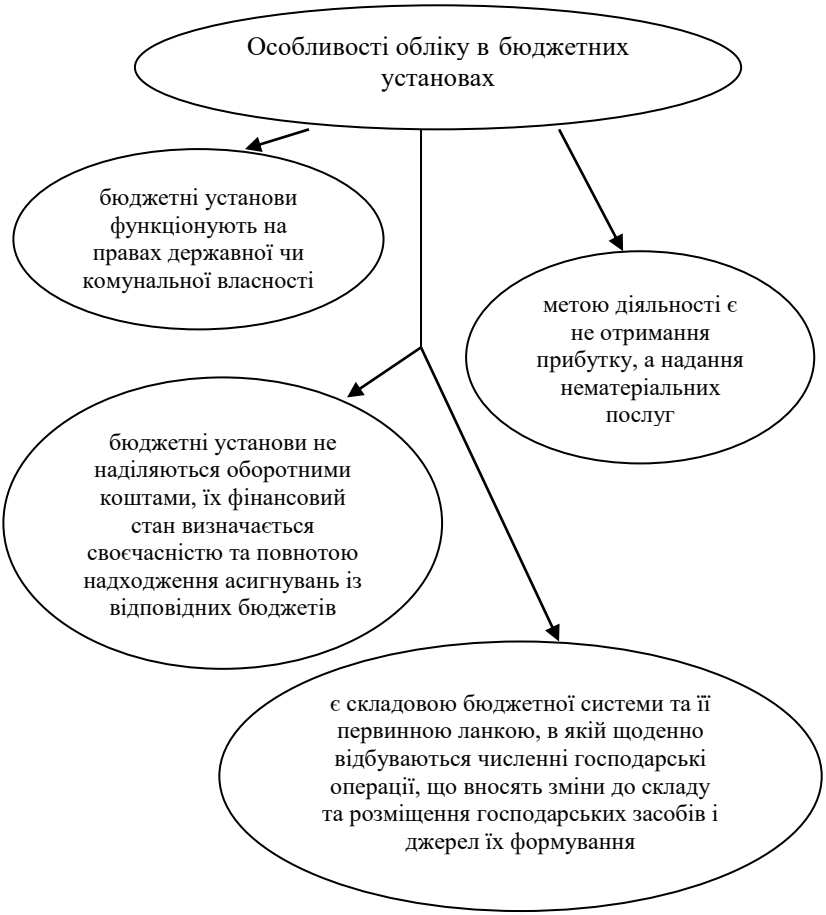


Рис. 1 – Особливості обліку бюджетної установи

Для належної організації обліку в бюджетних установах важливою є їх класифікація. На основі аналізу наукової та

навчальної літератури [31, 19, 3] пропонується класифікувати установи за певними ознаками (рис. 2).

Рис. 2 – Класифікація бюджетних установ відповідно до особливостей їх функціонування

Специфіка діяльності бюджетних установ (медицина, культура, освіта) та потреба населення в необхідності збільшення кількості та якості їх послуг зумовили надання ними платних послуг, ведення господарської діяльності в межах визначених законодавством. Отже, бюджетні установи можуть надавати різні платні послуги, виробляти продукцію чи інше, при цьому вони отримують доходи (додатково до бюджетного фінансування). Такі надходження називають власними надходженнями. До них

відносять кошти одержані від надання платних послуг, реалізації продукції виготовленої в учбових майстернях, дослідних ділянках чи господарствах, надання в оренду приміщень та обладнання, виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами, а також кошти отримані як гуманітарна допомога, суми, отримані від підприємств для виконання окремих доручень та інше [2].

Таким чином, бюджетні установи отримують кошти з загального фонду бюджету для виконання поставлених перед ними завдань, а також можуть отримувати доходи від здійснення господарської діяльності. Потрібно зауважити, що кошти загального фонду і кошти спеціального фонду є бюджетними коштами, вони суворо плануються та витрачаються згідно із затвердженими кошторисами.

Отримані фінансові ресурси бюджетна установа спрямовує на поточні та капітальні видатки. Завдяки таким видаткам відбувається діяльність бюджетної установи.

Всі надходження державних навчальних закладів є їх доходами.

Доходи державних навчальних закладів поділяють на:

– доходи загального фонду;
– доходи спеціального фонду.

Доходами загального фонду державних навчальних закладів вважають асигнування з державного та місцевого бюджету, які бюджетна установа отримує відповідно до кошторису від вищих розпорядників на утримання установи, на виконання програм і заходів.

Згідно Бюджетного кодексу України, бюджетне асигнування – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов’язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [2].

Річна сума цих коштів визначена в Кошторисі установи, а в Плані асигнувань по загальному фонду вона деталізується по місяцях. На підставі розпорядження Державного казначейства суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки головним розпорядникам, які в свою чергу протягом наступного робочого дня після отримання виписки про відкриття асигнувань надають відповідному структурному підрозділу Держказначейства України

розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної і економічної класифікації видатків та за територіями в розрізі нижчих розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Про відкриті асигнування бюджетним установам надається виписка з їх реєстраційних рахунків обслуговуючими органами Держказначейства [3].

У процесі своєї статутної діяльності державні навчальні заклади здійснюють різноманітні видатки.

Аналізуючи думки науковців [4-9], видатки – один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності державних навчальних закладів та є сумою коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом.

Видатки бюджетної установи поділяють на:

– видатки загального фонду;
– видатки спеціального фонду.

Особливістю обліку у бюджетних установах є наявність касових і фактичних видатків.

Касовими видатками вважаються всі суми проведені органом Державної казначейської служби України з реєстраційного, спеціального реєстраційного та поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків. Основним завданням обліку таких видатків є контроль за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до кошторисних призначень за кодами економічної класифікації видатків.

Фактичними видатками вважаються всі дійсні витрати по виконанню кошторису, що підтверджені первинними документами. Тобто, господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку за принципом нарахування: видатки відображаються в тому періоді, коли вони виникають, незалежно від того, коли будуть сплачені кошти. Фактичні видатки як правило не збігаються з касовими ні в часі, ні в сумі.

Не менш важливою особливістю організації обліку у державному секторі є поділ видатків на поточні та капітальні.

За такою класифікаційною ознакою всі видатки відображаються в обліку та бухгалтерській звітності. Економічна класифікація видатків бюджету (далі КЕКВ) призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів

бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування [10].

Розглянемо більше поділ видатків на касові і фактичні. На практиці вони найчастіше не збігаються у часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: для касових видатків – це касовий метод, при якому запис доходів і видатків здійснюється в момент отримання коштів, незалежно від періоду, до якого вони належать; для фактичних видатків – це метод нарахувань, за яким запис операцій здійснюються в момент їх визначення (нарахування), а не в момент фактичного витрачання (виплати) коштів. Основні види видатків у розрізі кодів економічної класифікації видатків наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Приклади касових і фактичних видатків бюджетної установи

КЕКВ	Касові видатки	Фактичні видатки
2110	Отримано кошти в касу установи для виплати заробітної плати	Нараховано заробітну плату
2120	Перераховано єдиний соціальний внесок до Пенсійного фонду	Нараховано єдиний соціальний внесок
2210	Перераховано кошти за предмети, матеріали та обладнання	Списано предмети,матеріали та обладнання
2220	Перераховано кошти постачальникам за медикаменти та перев’язувальні засоби	Списано витрачені медикаменти і перев’язувальні засоби
2230	Перераховано кошти постачальникам за продукти харчування	Списано витрачені продукти харчування
2250	Видано кошти з каси під звіт на відрядження	Списано на видатки суму витрат на відрядження згідно затвердженого звіту
2273	Перераховано кошти за використану електроенергію	Списано на видатки вартість використаної електроенергії

Навчальний заклад – це організація, що на постійній і безперервній основі здійснює освітній процес з метою навчання, виховання, розвитку і самовдосконалення особистості. Він є ланкою системи освіти та інституційною основою педагогіки. Навчальні заклади засновуються на державній, комунальній чи приватній формі власності. Саме державні навчальні заклади – це бюджетні установи і мають загальні та специфічні нормативи.

Свою діяльність державні навчальні заклади здійснюють на підставі положення (статуту), що затверджується уповноваженим на це органом (як правило, органом, який прийняв рішення про створення бюджетної установи). Такі установи визнаються юридичною особою з дня реєстрації положення (статуту) і з цього моменту можуть від свого імені набувати майнових і особистих немайнових прав, а також нести зобов'язання, бути позивачами та відповідачами в господарському або третейському суді.

Незважаючи на те, що основна діяльність державних навчальних закладів не пов'язана з веденням підприємницької діяльності, а отже, і одержанням від неї доходів, таким установам необхідно підтвердити свій статус неприбуткових. Це передбачає їх включення до Реєстру неприбуткових організацій, що створюється і ведеться Державною фіскальною службою України. Також всі установи, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, підлягають обов'язковій реєстрації в органах податкової служби, Пенсійного фонду, фондах соціального страхування.

Систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні можна представити п'ятьма рівнями, які передбачені Бюджетним кодексом України (рис. 3).

Нормативно-правове забезпечення організації бюджетного обліку покладено на Державну казначейську службу України (далі ДКСУ), яке функціонує у складі Міністерства фінансів України. Єдина система ДКСУ складається з Головного управління ДКСУ та підпорядкованих йому територіальних органів. До складу обласних органів ДКСУ входять районні та міжрайонні відділення ДКСУ.

На органи ДКСУ покладено виконання таких завдань:

– реалізація державної політики у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів;

– внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у зазначених сферах [11].

Рис. 3 – Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Державна казначейська служба України розробляє нормативні документи, що регулюють організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах, обов'язково враховуючи положення нормативних актів Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України. Так, врегулюванням питань складання кошторису займається Кабінет Міністрів України (далі КМУ) та Міністерство фінансів України (далі МФУ) (в частині розробки та затвердження форм основних кошторисних документів). Крім того, саме Постановами КМУ визначаються можливі види доходів бюджетної установи.

Державною казначейською службою України на основі цих документів розробляються:

– нормативні документи, що визначають основи організації бухгалтерського обліку;

– документи, що регулюють ведення бухгалтерського обліку окремих об'єктів;

– документи, що регулюють порядок складання облікових регістрів бюджетними установами;

– інструктивні матеріали щодо складання і подання фінансової звітності про виконання кошторису [11].

Бюджетні установи й організації реалізовують свої права щодо регулювання питань бухгалтерського обліку у вигляді:

– самостійного визначення облікової політики в межах нормативної бази;

– вибору організаційної форми та форми облікової реєстрації;

– розробки моделі системи внутрішньогосподарського обліку та контролю діяльності установи чи організації;

– утворення схеми документообігу;

– вибору способу обробки та фіксації інформації на відповідних носіях;

– вибору програмного забезпечення бухгалтерського обліку;

– планування розвитку методики бухгалтерського обліку щодо конкретних умов діяльності установи чи організації [12].

При виконанні державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Тож ведеться єдиний казначейський рахунок. На цей рахунок зараховуються податки, збори, інші обов'язкові платежі,

надходження до бюджету з інших джерел. У той же час ДКСУ з цього рахунку здійснює платежі на користь суб'єктів господарської діяльності, що надали товари чи послуги розпорядникам бюджетних коштів. Відкриття та закриття рахунків бюджетних установ в органах ДКСУ регулюється відповідними інструкціями. Для обслуговування рахунків з органом ДКСУ укладається договір на обслуговування.

Установі надається виписка з рахунку, де відображаються всі здійснені нею операції.

Щоб відобразити господарські операції з грошовими коштами загального фонду установи в обліку призначений меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів в органах держказначейства (установах банків)». Цей меморіальний ордер має дві частини: в першій відображається надходження коштів (дебет рахунку), а в іншій частині – їх витрачання (кредит рахунку). Записи здійснюються на підставі виписок з рахунків. По закінченні місяця підраховуються обороти по дебету та кредиту рахунку та записується залишок на початок та кінець місяця.

Меморіальні ордери відкриваються окремо по кожному реєстраційному (особовому, поточному) рахунку. При наявності декількох рахунків по кожному відкривається та ведеться окремий меморіальний ордер, що нумерується: № 2-1, № 2-2, № 2-3 і т.д.

Як вже було зазначено вище, бюджетні установи, крім коштів загального фонду, мають кошти спеціального фонду. Складові спеціального фонду та їх характеристику наведено у табл. 3.

Таблиця 3

Складові спеціального фонду бюджетної установи [2]

Складові спецфонду	Характеристика
1	*2*
Субвенції з бюджету іншого рівня	Це кошти, виділені з бюджету іншого рівня органам державної влади, що утримуються за рахунок державного бюджету, для виконання делегованих законами України повноважень органів місцевого самоврядування, або інших, визначених законодавством, функцій

Продовження табл. 3

1		*2*
Інші доходи		Це інші кошти спеціального фонду бюджету, включені до кошторису установи, крім інших власних надходжень
Депозитні суми		Це кошти, які можуть надходити окремим бюджетним установам і які їм не належать, і які необхідно перерахувати за призначенням при настанні відповідних умов. Вони не належать до коштів спеціального фонду і в кошторисі не плануються.
Власні надходження	Спеціальні кошти	Це доходи бюджетних установ і організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції або іншої діяльності, що провадиться на підставі відповідних нормативно-правових актів, і використовують за цільовим призначенням згідно з кошторисам доходів і видатків установи
	Суми за дорученнями	Це кошти, які бюджетні установи отримують від фізичних і юридичних осіб та благодійних фондів для виконання окремих доручень або використання за цільовим призначенням, визначеним особою, що надає такі кошти
	Інші власні надходження	Це надходження, не включені до складу спеціальних коштів або сум за дорученнями
Спеціальні кошти		Це доходи бюджетних установ і організацій, які вони отримують від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції або іншої діяльності, що провадиться на підставі відповідних нормативно-правових актів, і використовують за цільовим призначенням згідно з кошторисам доходів і видатків установи

Операції з коштами спеціального фонду оформляються тими ж первинними документами, щодо них діє та ж сама класифікація видатків, що й для коштів загального фонду бюджету. Облік операцій з коштами спеціального фонду ведуть у бюджетних установах на окремих, спеціально призначених для нього рахунках. Для зберігання коштів спеціального фонду і проведення операцій з ними бюджетним установам відкривають спеціальні реєстраційні рахунки у відповідних органах ДКСУ.

Для відображення в обліку операцій по надходженню коштів спеціального фонду та їх касового використання призначений меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Держказначейства (установах банків) України».

Облік у державному секторі економіки регулюється специфічними нормативами, а саме:

– План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Наказ Міністерства фінансів України 31.12.2013 р. № 1203 [13];

– Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Наказ Міністерства фінансів України 29 грудня 2015 року № 1219 [14];

– Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов’язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, Наказ Міністерства фінансів України 29 грудня 2015 року № 1219 [15].

План рахунків бюджетних установ має свої особливості. Він включає в себе 2 розділи: І «Балансові рахунки» (класи 1-8) та розділ ІІ «Позабалансові рахунки» (клас 9 та клас 0). Також у ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків.

З 1 січня 2015 року затверджено Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НП(С)БОДС). На сьогодні введено в дію 19 НП(С)БОДС, гармонізованих із міжнародними стандартами (табл. 4).

Таблиця 4

Порівняння національних та міжнародних стандартів обліку в державному секторі [16, 17]

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору
1	*2*
101 Подання фінансової звітності	МСБОДС 1 – Подання фінансових звітів МСБОДС 2 – Звіт про рух грошових коштів МСБОДС 14 – Події після дати звітності МСБОДС 20 – Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін МСБОДС 24 – Подання у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів
102 Консолідована фінансова звітність	МСБОДС 6 – Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання МСБОДС 22 – Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор
103 Фінансова звітність за сегментами	МСБОДС 18 – Звітність за сегментами
105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	МСБОДС 10 – Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
121 Основні засоби	МСБОДС 17 – Основні засоби
122 Нематеріальні активи	
123 Запаси	МСБОДС 12 – Запаси
124 Доходи	МСБОДС 9 – Дохід від операцій обміну МСБОДС 23 – Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)
125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	МСБОДС 3 – Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці
126 Оренда	МСБОДС 13 – Оренда

Продовження табл. 4

1	*2*
127 Зменшення корисності активів	МСБОДС 21 – Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти МСБОДС 26 – Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти
128 Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	МСБОДС 19 – Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи
129 Інвестиційна нерухомість	МСБОДС 16 – Інвестиційна нерухомість
130 Вплив змін валютних курсів	МСБОДС 4 – Вплив змін валютних курсів
131 Будівельні контракти	МСБОДС 11 – Будівельні контракти
132 Виплати працівникам	МСБОДС 25 – Виплати працівникам
133 Фінансові інвестиції	МСБОДС 8 – Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах МСБОДС 7 – Облік інвестицій в асоційовані компанії
134 Фінансові інструменти	МСБОДС 15 – Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації
135 Витрати	МСБОДС 5 – Витрати на позику

Поряд із цим стандартами розроблені Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору [18]:

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23.01.2015 р. №11;

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23.01.2015 р. №11;

– Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23.01.2015 р. №11;

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23.01.2015 р. №11.

Також для державних навчальних закладів діють специфічні нормативи в частині заробітної плати, списанні та закупці запасів, основних засобів тощо.

Підсумовуючи сказане, можна зазначити наступне. Бухгалтерський облік у державних навчальних закладах відрізняється від обліку на промислових підприємствах. Такий вид обліку ведеться з метою забезпечення систематичного контролю за виконанням кошторисів доходів і видатків установ, станом розрахунків з підприємствами, організаціями та працівниками цих установ, використанням матеріальних і грошових ресурсів, має сприяти поліпшенню фінансово-господарської діяльності та розвитку соціальної сфери установ.

Література

1. Закон України «Про освіту» від 05.09.2017 р. № 2145-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19 (дата звернення: 30.11.2019).
2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/2456-17 (дата звернення: 30.11.2019).
3. Порядок казначейського обслуговування за витратами, затверджений наказом МФУ від 24.12.2012 р. № 1407. URL: https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/kaznacheyske-obslugovuvannya/ (дата звернення: 30.11.2019).
4. Александров В.Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах: навч. посібник. Київ, 2004. 387 с.
5. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2003. 284 с.
6. Воронова Л.К. Фінансове право України : підруч. Київ, 2006. 448 с.
7. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2001. 250 с.
8. Лондаренко О.О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ. *Економіка. Фінанси. Право.* 2008. № 9. С. 15-19.
9. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс: підруч. Київ: Юрінком Інтер, 2010. 808 с.
10. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкція щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затверджені наказом МФУ від 12.03.2012 р. № 333. URL: https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/kaznacheyske-obslugovuvannya/instruktsiya-kekv/ (дата звернення: 30.11.2019).
11. Положення про Державну казначейську службу України, затверджено постановою КМУ від 15.04.2015 р. № 215. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF (дата звернення: 30.11.2019).
12. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2003. 380 с.

13. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 р. № 1203. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#n14 (дата звернення: 30.11.2019).

14. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в держаному секторі, затверджений наказом МФУ від 29.12.2015 р. № 1219. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24 (дата звернення: 30.11.2019).

15. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом МФУ від 29.12.2015 р. № 1219. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16/paran4#n4 (дата звернення: 30.11.2019).

16. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/(дата звернення: 30.11.2019).

17. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/archive/docview?typeId=81038&sortBy=0 (дата звернення: 30.11.2019).

18. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору. URL: https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subjektiv-derjavnogo-sektoru/ (дата звернення: 30.11.2019).

АНАЛІЗ СТАНУ НЕКОМЕРЦІЙНИХ МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДІВ В УМОВАХ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІНИЦТВА

Полінкевич О.М., *д.е.н., професор, завідувач кафедри економіки, безпеки та інноваційної діяльності підприємства*
Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

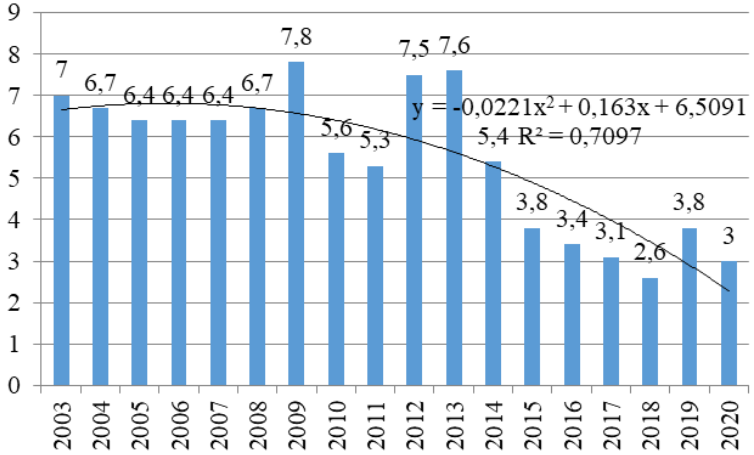
Із 2011 р. в Україні діє реформа, що зумовила зміни в системі охорони здоров'я. Її основні положення сформовані раніше і передбачають структурну перебудову системи надання медичної допомоги. На вторинному рівні медичної допомоги передбачено формування лікарень нового типу залежно від потреб населення у спеціалістах певного профілю, спеціалізації та інтенсивності медичної допомоги. Держава не в змозі забезпечити фінансування наявної мережі закладів охорони здоров'я (в Україні на 10 тис. населення припадає 87,9 лікарняного ліжка (дані ВООЗ, 2013); у країнах Європейського регіону цей показник становить 56,7 ліжка, у країнах Європейського Союзу - 52,8; найвищі показники в

Білорусі та Росії - 110,5 і 81,8 відповідно, найнижчі - у Грузії та Швеції - 25,9), задовольняти її матеріально-технічні, інфраструктурі та транспортні тощо потреби. По-трете, резолюцією 58.33. ВООЗ 2005 року проголошено, що «людина... не повинна відчувати фінансових труднощів у результаті звернення за медичною допомогою» [9].

Однак, за експертними оцінками, тіньове фінансування охорони здоров'я в Україні становить близько 8 млрд дол. (наприклад, тіньовий ринок медичних послуг Львівської області 2015 року оцінюється у 6-8 млрд грн, а м. Києва - у близько 1,5 млрд дол.), що вдвічі перевищує витрати держави на галузь 2014-го. Обсяг ринку приватних медичних послуг України за підсумками 2014 року становив 8,13 млрд грн, з яких на офіційні доходи клінік припадає лише 4,67 млрд грн, ще 2,34 млрд грн - неофіційні доходи учасників ринку, а 1,12 млрд грн - доходи приватно практикуючих лікарів [10]. При цьому 37% українців неофіційно платять лікарям (кожен громадянин у середньому відносить «у конвертах» по 32 євро на рік), а стаціонарне лікування неофіційно оплачують 73% українців, і сума сягає в середньому 81 євро на рік з однієї людини [8].

Фінансове забезпечення системи охорони здоров'я в Україні має висхідний тренд. Зокрема, 2003 року на фінансування охорони здоров'я було витрачено 7,0 % ВВП, 2004 р. – 6,7%, у 2005-2007 рр. цей показник становив 6,4%, 2008 р. – 6,7%, 2009 р. – 7,8%, 2010 р. – 5,6 %, 2011 р. – 5,3 %, 2012 р. – 7,5%, 2013 р. – 7,6, 2014 р. – 5,4 %, 2015 р. – 3,8 %, 2016 р. – 3,4 %, 2017 р. – 3,1 %, 2018 р. – 2,6 %, 2019 р. – 3,8 %, 2020 р. – 3 %. Для порівняння: оптимальний рівень витрат на охорону здоров'я, як показує досвід розвинених країн світу, становить 8–10% ВВП (рис. 1).

За даними рис. 1 можна зробити висновок, що знижується частка фінансування охорони здоров'я у ВВП. З урахуванням нової моделі фінансового забезпечення 2015 року було передбачено видатки на охорону здоров'я у Зведеному бюджеті України на суму 51,2 млрд грн, що на 4,4 млрд грн, або на 8%, менше від планових показників 2014-го; а 2016 року система охорони здоров'я (через механізм медичної субвенції місцевим бюджетам) має бути профінансована на суму 44 316 586,2 тис. грн, що в 1,25 раза менше, ніж 2015-го.



**Складено автором за даними [1; 3]*

Рис. 1 – Частка фінансування охорони здоров'я в Україні у ВВП у 2003–2020 роках, %*

Водночас зростання видатків Зведеного бюджету на галузь на 24,4% у 2015 р. проти 2014 р. є перманентним: із урахуванням інфляції 2015 року (яка, за офіційними даними, сягнула 42%) у доларовому еквіваленті обсяг видатків (у розрахунку за курсом долара, який було закладено при розробленні бюджету на відповідний рік) становив: 5 291,67 млн дол. у 2014 р. і 3 484,3 млн дол. у 2015 р. Іншими словами, фактичний обсяг видатків на охорону здоров'я в Україні значно зменшився (на 1 807,37 млн дол., або на 34,16%) за суттєвого підвищення, наприклад, тарифів на комунальні послуги, зростання рівня заробітної плати, істотного підвищення гуртових роздрібних цін на медичні препарати тощо [7].

Протягом 2012-2017 років загальні видатки на охорону здоров'я в Україні в середньому становили 7,7% ВВП на рік (приблизно 4,1% за рахунок державного бюджету та приблизно 3,6% за рахунок приватного сектору, переважно видатків домогосподарств), що насправді не сильно відрізняється від загальносвітового та європейського тренду. У Європейському регіоні загальні видатки на охорону здоров'я складають 8,9%, а у світі в цілому – 8,6%. Проте через низький рівень ВВП, цей показник у витратах на душу населення складає лише близько

200 дол., що значно нижче, ніж 3 340 дол. в середньому по ЄС, що також включає в себе Польщу – 809 дол., Болгарію - 612 дол. і Румунію – 476 дол.

Проаналізуємо частку державних та приватних витрат на охорону здоров'я у низці країн Європи (табл. 1). Як свідчить наведена інформація, співвідношення державних витрат і витрат домогосподарств в Україні перебуває приблизно на одному рівні зі співвідношенням витрат у Болгарії та Грузи. У всіх інших державах частка державних витрат на охорону здоров’я значно менша, у зв’язку з дією у низці держав загальнообов’язкового медичного страхування, отримання медичних послуг не потребує значних фінансових видатків із боку населення. Здебільшого обсяги приватних витрат означають користування добровільним медичним страхуванням. Сукупна частка видатків (і державних, і домогосподарств) на охорону здоров’я у перелічених державах перевищує частку видатків України. У середньому в країнах-членах ЄС частка видатків на медичне забезпечення у ВВП становить більше 9%.

Таблиця 1

Витрати на охорону здоров’я у країнах Європи у 2015 році*

Держава	Приватні витрати на охорону здоров’я, % до ВВП	Державні витрати на охорону здоров’я, % до ВВП
Україна	4,0	3,8
Польща	1,9	4,4
Грузія	4,7	3,2
Болгарія	4,0	4,2
Румунія	1,1	3,9
Угорщина	2,4	4,8
Німеччина	1,7	7,5
Іспанія	2,7	6,5
Данія	1,6	8,7
Нідерланди	3,1	9,9
Франція	3	9
Швеція	2,1	7,9
Великобританія	1,8	7,7

**Складено автором на основі [4; 5; 2]*

Також слід зазначити (рис. 2), що найбільші державні видатки на охорону здоров'я є в Нідерландах, Франції, Данії, Швеції, Німеччині, Великобританії, а найменші – у Польщі, Грузії, Болгарії, Румунії, Угорщині, Україні.

Рис. 2 – Витрати на охорону здоров'я у країнах Європи у 2015 році

З табл. 2 видно, що кількість лікарняних закладів у сільській місцевості зменшилася на 94,84 % у 2017 році проти 2000 року, кількість ліжок на 86,52 %, районних лікарень на 48 %, дільничних лікарів на 97,24 %, інших закладів на 25 %, кількість самостійних лікарських амбулаторій та поліклінік на 79,58 %, кількість фельшерсько-акушерських пунктів на 19,29 %.

Таблиця 2

Мережа лікувально-профілактичних закладів, розташованих у сільській місцевості, на кінець року, од.*

Показник	2000	2005	2010	2015	2016	2017	Приріст 2017/ 2000, %
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
Кількість лікарняних закладів	1007	707	543	74	63	52	-94,84

Продовження табл. 2

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*
з них ліжок	20275	14136	12277	3128	2768	2734	-86,52
Із загальної кількості лікарняних закладів							
центральні районні лікарні	6	6	6	9	9	10	66,67
районні лікарні	25	30	28	14	14	13	-48,00
дільничні лікарі	943	658	497	49	37	26	-97,24
диспансери	12	3	3	1	1	…	…
спеціалізовані лікарні	17	9	8	…	…	…	…
інші заклади	4	1	1	1	2	3	-25,00
Кількість самостійних лікарських амбулаторій та поліклінік	2321	3056	3440	525	468	474	-79,58
Кількість фельшерсько-акушерських пунктів	16113	15459	14934	13205	13133	13005	-19,29

**Складено за [6]*

Дослідимо кількість лікарняних закладів за регіонами на кінець року у 1995–2017 роках в Україні (табл. 3).

Таблиця 3

Кількість лікарняних закладів за регіонами України у 1995–2017 роках, на кінець року, од.*

Показник	1995	2000	2005	2010	2015	2016	2017	Приріст, 2017/ 1995, %
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*
Україна	**3855**	**3258**	**2905**	**2763**	**1775**	**1743**	**1714**	**-55,54**
Автономна Республіка Крим	126	113	94	91	…	…	…	…
Вінницька	208	135	129	121	64	60	62	-70,19

Продовження табл. 3

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*
Волинська	63	61	58	59	48	48	46	-26,98
Дніпропет-ровська	232	210	194	195	141	141	142	-38,79
Донецька	302	259	265	225	73	79	76	-74,83
Житомирська	136	86	78	77	53	46	44	-67,65
Закарпатська	88	71	69	70	53	52	47	-46,59
Запорізька	176	142	116	105	81	78	79	-55,11
Івано-Франківська	98	86	82	87	81	81	77	-21,43
Київська	167	153	129	102	74	73	73	-56,29
Кропивницька	111	103	90	83	54	51	51	-54,05
Луганська	199	175	180	168	35	36	36	-81,91
Львівська	160	150	139	132	131	129	124	-22,50
Миколаївська	106	80	80	72	53	47	46	-56,60
Одеська	179	147	140	143	90	94	88	-50,84
Полтавська	200	195	147	118	75	72	69	-65,50
Рівненська	91	81	76	75	52	50	50	-45,05
Сумська	162	120	79	78	59	58	55	-66,05
Тернопільська	89	79	71	67	65	64	63	-29,21
Харківська	213	212	145	146	128	122	123	-42,25
Херсонська	102	80	74	71	43	40	40	-60,78
Хмельницька	138	102	81	89	57	57	57	-58,70
Черкаська	145	119	114	98	55	54	54	-62,76
Чернівецька	78	68	69	67	40	42	41	-47,44
Чернігівська	175	119	96	92	58	54	50	-71,43
м. Київ	98	99	97	114	112	115	121	23,47
м. Севастополь	13	13	13	18	…	…	…	…

**Складено за [6]*

З табл. 3 видно, що кількість лікарняних закладів за регіонами зменшилася на 55,54 % у 2017 році проти 1995 року. Зменшення відбулося по всіх регіонах. Найбільше зменшення по Вінницькій, Донецькій, Луганській, Чернігівській областях. Найменше зменшення по Волинській, Івано-Франківській, Львівській, Тернопільській, м. Києву.

Отже, аналіз даних дав можливість виділити такі проблеми у розвитку закладів охорони здоров’я в Україні:

1) низька частка фінансування у відсотках до ВВП. Причому спостерігається тенденція до зниження цієї частки;

2) у розвинутих країнах, таких як Нідерланди, Франція, Данія, Швеція, Німеччина, Великобританія частка фінансування у ВВП є значно вищою і задовольняє рекомендоване значення 5–7 %, проте в Україні та Польщі, Грузії, Болгарії, Румунії, Угорщині це значення є значно нижчим;

3) лікувально-профілактичних закладів, розташованих у сільській місцевості стрімко скорочується, що негативно позначається на стані здоров'я населення та не сприяє розвитку територівльних громад;

4) за регіонами України частка лікарняних закладів зменшилася у 2017 році проти 1995 року. Найбільше їх скоротилося у Вінницькій, Донецькій, Луганській та Чернігівській областях.

Література

1. ВВП в Україні. URL: https://index.minfin.com.ua/ economy/gdp/ (дата звернення 1.12.2019).

2. Федорова Н.О. Стан фінансування системи медичного страхування в Україні. *Держава та регіони. Серія: Державне управління*. 2019. № 1 (65). С. 110–115.

3. МОЗ України: Що було, є і буде. URL: https://moz.gov.ua/uploads/2/13773-transition_book_healthcare.pdf (дата звернення 4.12.2019).

4. Національні рахунки здоров'я (НРОЗ) України за 2016 рік. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/ publicat/kat_u/ publzdorov_u.htm (дата звернення 1.11.2019).

5. Swissre Financial Report 2017. URL: http:// reports.swissre.com/2017/servicepages/ downloads/files/2017_financial_report_swissre_ ar17.pdf. (дата звернення 15.11.2019).

6. Заклади охорони здоров'я та захворюваність населення України у 2017 році: статистичний збірник. К.: ДССУ, 2017. 109 с.

7. Музика І. С., Возняк Г. В. Система охорони здоров'я в умовах інституційних змін в Україні: фінансові аспекти. *Світ фінансів*. 2016. № 1. С. 99-108.

8. Нізалова О. Медичне страхування: Панацея чи евтаназія для української системи охорони здоров'я. URL http://unitus.mk.ua/files/Monitoring-Network-31-03-2015 (дата звернення 14.06.2019).

9. The world health report: health systems financing: the path to coverage. URL: http://www.who.int/whr/2010/whr 10_ru.pdf?ua= 1 (дата звернення 1.12.2019).

10. Цінні лікарі: чи с майбутнє у ринку приватної медицини України. URL: https://cutt.ly/le5r30i (дата звернення 10.05.2019).

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ПРОЕКТІВ ПТС В УКРАЇНІ: ВИМОГИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ

Садовська І.Б., *д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту*
Східноєвропейський національний університет
імені Лесі Українки,
Нагірська К.Є., *к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*
Луцький національний технічний університет

Україна бере участь у програмах, що фінансуються Європейським Союзом (ЄС) – так звані Програми транскордонного співробітництва (ПТС). Враховуючи вимоги грантодавців, українські бенефіціари під час реалізації проектів, повинні дотримуватись як вимог ЄС, так і вимог національного законодавства, які різняться між собою. Це зумовлює низку проблем, що виникають при організації бухгалтерського обліку та формуванні звітності грантоотримувачів, тому тема статті є надзвичайно актуальною. Крім того, дана проблематика не висвітлена у працях закордонних та вітчизняних науковців.

Загальна правова основа, що регламентує імплементацію проектів ПТС:

1. Регламент (ЄС) № 232/2014 Європарламенту та Ради ЄС від 11 березня 2014 року про створення Європейського інструменту сусідства;

2. Виконавчий регламент Єврокомісії (ЄС) № 897/2014 від 18 серпня 2014 р., що встановлює певні положення з метою виконання програм транскордонного співробітництва, що фінансуються в рамках Регламенту (ЄС) № 232/2014 Європейського Парламенту та Ради ЄС про створення Європейського інструменту сусідства [3, с.2].

Для кожної ПТС розроблено Спільну операційну програму (JOP) [5, 11], в якій детально описано правила проведення конкурсів, формування аплікаційних заявок та основні вимоги до реалізації проектів.

Крім того, не менш важливим документом, що встановлює процедури імплементації проектів ПТС є Практичний посібник з контрактних процедур для зовнішньої допомоги Європейської Комісії (Practical Guide to Contract Procedures for EU External

Actions - PRAG) [7]. Для неприбуткових організацій (не бюджетних), які є грантоотримувачами, ЄС розроблено посібник з технічної підтримки імплементації та управління ПТС - TESIM (technical support to the implementation and management of ENI CBC programmes) [10], у якому детально описано вимоги до процедур закупівель бенефіціарами проекту та відображення їх у звітності.

У Постанові Кабінету Міністрів України №153 від 15.02.2002 р. [4] зазначено, що координатором діяльності, пов'язаної із залученням міжнародної технічної допомоги в Україні є Міністерство економічного розвитку і торгівлі (29 серпня 2019 року перейменовано у Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України [2]). Відповідно до своїх завдань, Міністерство проводить державну реєстрацію/перереєстрацію проектів міжнародної технічної допомоги в Україні (у тому числі і проектів ПТС), веде державний реєстр цих проектів та проводить моніторинг виконання і додержання умов реалізації таких проектів.

Що стосується окремого проекту, то вимоги та правила його реалізації детально визначаються у грантовому контракті та додатках до нього. Невід’ємною частиною грантового контракту є Програмний посібник (I і II частини), положення якого є обов’язковими до виконання [8, 9].

Відповідно до положень Програмного посібника, головний бенефіціар і всі бенефіціари проекту повинні вести чіткий і правильний бухгалтерський облік усього проекту, використовуючи для цього відповідну систему бухгалтерського обліку із застосуванням методу подвійного запису [9, с.16].

Правила ведення бухгалтерського обліку проектів ПТС вимагають від керівництва проекту (головного бенефіціара проекту) загального управління витратами у рамках проекту з точки зору їх прийнятності. Саме тому важливим є те, щоб всі бенефіціари використовували єдині підходи до ведення та організації бухгалтерського обліку в рамках імплементації проекту (рис. 1).

Вимоги до організації бухгалтерського обліку в рамках імплементації проекту

Забезпечити можливість швидкого доступу та легкої ідентифікації витрат по кожному заходу проекту – рекомендується використати окрему систему обліку (робочий план рахунків по проекту, доповнити відповідними положеннями наказ про облікову політику тощо)

Бухгалтерський облік витрат за проектом здійснюється в національній валюті та відповідно до умов чинного українського законодавства (НП(С)БО та П(С)БО – для установ та організацій NGO-сектору та НП(С)БОДС – для бюджетних організацій України)

Усі бухгалтерські документи повинні містити чітке посилання на проект. Обов'язковим є опис рахунків (актів) англійською мовою

Дані бухгалтерського обліку повинні містити всю інформацію про відсотки, нараховані на суми, одержані від ЄС

Усі запити на платежі повинні легко звірятися в системі бухгалтерського обліку – для цього бенефіціар має складати і вести відповідні співставлення, додаткові таблиці та аналітичні відомості, доступні для перевірки та контролю

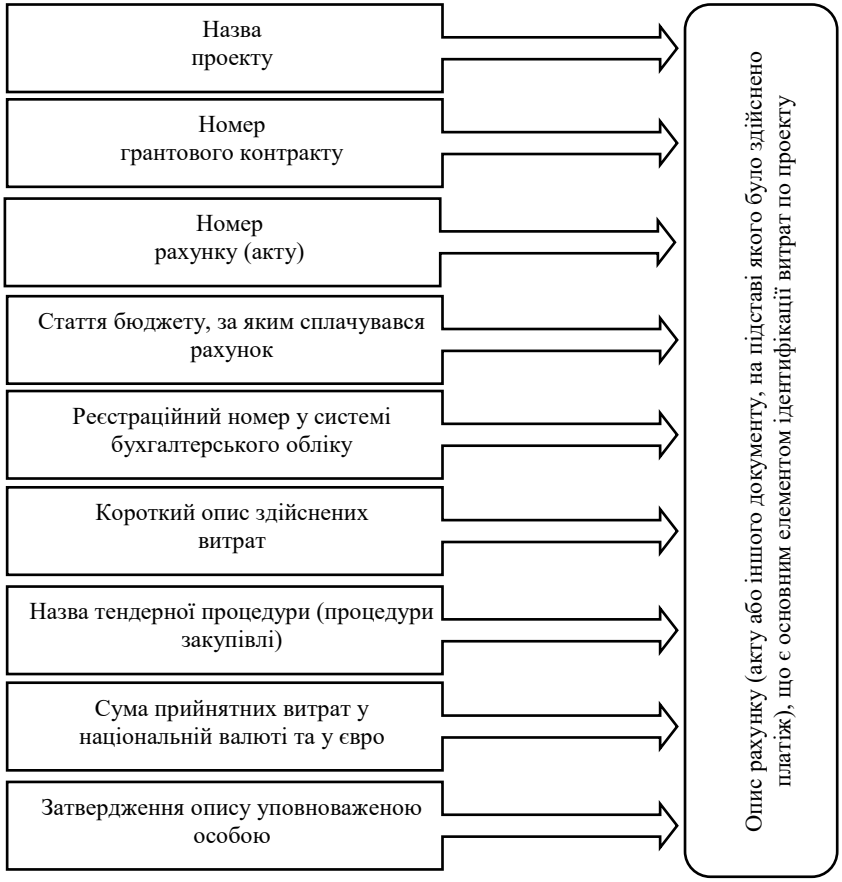
Кожен проект повинен мати кваліфікованого та професійного бухгалтера проекту (фінансового менеджера), який відповідатиме за ведення бухгалтерського обліку, управління бюджетом проекту та підготовку фінансових звітів

Усі бухгалтерські та супроводжуючі документи необхідно архівувати відповідно до бюджетних статей і позицій та зберігати для перевірок та моніторингу ЄС після закінчення проекту (до 7 років після отримання фінального платежу за проектом)

**Розроблено автором за [1, 9]*

Рис. 1 – Вимоги до організації бухгалтерського обліку в рамках імплементації проекту ПТС

Для правильної підготовки бухгалтерської та звітної документації по проекту, принципове значення має опис рахунку (акту, або іншого документу, на підставі якого було здійснено платіж). Правильний опис рахунку має чітко демонструвати, що витрати були понесені у рамках проекту і Програми (рис. 2).



**Розроблено автором за [9]*

Рис. 2 – Складові опису рахунку відповідно до вимог ПТС

Опис повинен бути зроблений англійською мовою і розміщений на звороті оригіналу рахунку-фактури (або іншого

документа, що вважається аналогічним підтвердженням). Якщо можливості вказати повний опис на рахунку-фактурі немає, такий опис слід розмістити на окремому аркуші паперу, який слід надійно скріпити з рахунком-фактурою, таким чином, щоб документи (рахунок-фактура і опис) складали єдине ціле і не могли використовуватися окремо. З цією метою рекомендується проштампувати місце з'єднання двох документів печаткою бенефіціара проекту [3].

Проблемним питання для бенефіціарів проекту є облік витрат, що можуть виникати внаслідок курсових різниць. Згідно вимог національного законодавства, бухгалтерський облік витрат проектної діяльності ведеться у національній валюті – гривні. Проте, всі вказані у фінансовій звітності витрати, понесені в інших валютах, повинні перераховуватися в євро, за курсом, що публікується на офіційному сайті (InforEuro) [6] станом на місяць, у якому здійснюється платіж.

Різниця курсів обміну валюти має бути віднесена до збільшення або зменшення доходів і витрат організації, а в подальшому негативна відмінність списується до збільшення витрат. Відповідно до умов грантового контракту, такі витрати не можуть бути компенсовані за рахунок коштів гранту. Ризики курсових різниць, що виникають у зв'язку з конвертуванням національної валюти в євро і євро в національну валюту, несуть бенефіціари проекту. Ці ризики потрібно враховувати під час формування бюджету проекту та внесення можливих змін до нього.

Важливим для кожного бенефіціара проекту є розуміння того, які витрати дозволяються та які забороняються фінансовими правилами ПТС. Адже, у тому випадку, якщо бенефіціар проекту здійснить витрати, що є неприйнятними, до нього можуть застосувати процедуру повернення коштів гранту та фінансові штрафи.

Варто зазначити, що звітність, яку складає кожен бенефіціар проекту містить фінансову та описову частини, які є її невід'ємними частинами:

1) Звіт про початок реалізації проекту (так званий Start Up Report) - подається в СТС протягом трьох місяців після підписання грантового контракту;

2) Короткий описовий звіт (так званий Brief Narrative Report) - подається в СТС протягом 21 дня після закінчення кожного шестимісячного звітного періоду;

3) Звіт про хід реалізації проекту (так званий Progress Report) - перший звіт про хід реалізації проекту СТС повинен отримати протягом 12 місяців після початку реалізації проекту (може бути поданий раніше - після того, як були витрачені мінімум 70% першого авансового платежу), а потім фінальний звіт СТС повинен отримати протягом 3 місяців після закінчення реалізації проекту [9].

На наше переконання, найбільш важливий фактор, що впливає на ефективність організації бухгалтерського обліку та формування звітності по проекту - це повнота і відповідність підтверджуючих бухгалтерських та супровідних документів. Тому, рекомендуємо забезпечити достатню точність процесу підготовки підтверджуючих документів.

Кожна фінансова операція в рамках здійснення заходів проекту має супроводжуватися необхідними підтверджуючими документами. Бенефіціари проекту мають зберігати оригінали цих документів, а копії надавати головному бенефіціару для підготовки фінансових звітів за проектом та архівування. Підтверджуючі документи (бухгалтерські та інші супровідні) мають включати всі документи, які доводять, що витрати були фактично понесені бенефіціаром проекту і відповідають вимогам грантового контракту.

Таким чином, підтверджуючі документи є необхідними для перевірки прийнятності витрат і вимагаються для підтвердження виконання критеріїв прийнятності та інших вимог Програми в процесі імплементації проекту (табл. 1).

Відповідно до положень грантового контракту, головний бенефіціар проекту бере на себе повну юридичну та фінансову відповідальність за виконання проекту перед спільним органом управління (СОУ) і є безпосередньо підзвітним йому за використання коштів гранту та коштів спів-фінансування в цілому. У свою чергу, кожен з бенефіціарів проекту несе відповідальність за виконання своїх завдань та використання своєї частини бюджету відповідно до Партнерської угоди (Partnership Agreement),

укладеної між головним бенефіціаром та іншими бенефіціарами проекту.

Таблиця 1

Бухгалтерські та супровідні документи для підтвердження прийнятності витрат в рамках проекту

№ з/п	Витрати	Розділ фінансового звіту по проекту	Підтверджуючі (бухгалтерські та інші супровідні) документи
1	*2*	*3*	*4*
1	Витрати на персонал	1. Витрати на персонал (Staff costs)	Трудовий договір або договір ЦПХ, посадова інструкція, табель обліку робочого часу з обов'язковим описом усіх виконаних завдань, акт надання послуг, розрахункові та платіжні відомості, виписки банку та ін.
2	Витрати на відрядження	2. Транспортні витрати та витрати на відрядження (Travel and subsitence costs)	Звіт про відрядження, звіт про використання коштів (авансовий звіт), квитанції, чеки, запрошення, програма заходу, список учасників з підписами за кожен день, сертифікат учасника заходу та ін.
3	Витрати на транспортні послуги	2. Транспортні витрати та витрати на відрядження (Travel and subsitence costs)	Загальний звіт (відстань поїздки, вид транспорту, калькуляція витрат палива тощо), договір про надання послуг, рахунок, акт, списки пасажирів, квитки на транспорт, тендерні документи та ін.
4	Витрати на придбання та оренду обладнання	3. Обладнання і матеріали (Equipment and supplies)	Договір поставки, рахунок, накладна, акт, тендерна документація (оголошення, запити, цінові пропозиції, тендерні звіти) та ін.
5	Витрати на послуги (візуалізація та організація заходів проекту)	4. Послуги (Services)	Договір про надання послуг, акт, рахунок, тендерні документи, списки учасників заходу, брошура, публікація, промоційні матеріали, офлайн версія сайту тощо.
6	Витрати на роботи (інфраструктурний компонент)	6. Інфраструктурний компонент (Infrastructure component)	Договір з підрядником, акт приймання-передачі роботи, рахунок, тендерна документація, фото-матеріали об'єктів будівництва, реконструкції тощо.

Продовження табл. 1

1	*2*	*3*	*4*
7	Адміністра-тивні витрати	8. Адміністративні витрати (Administrative costs)	Визначаються фіксованою ставкою (до 7%) і не потребують підтверджуючих документів, проте можуть вимагатись аудиторами або контролюючими органами, які здійснюють перевірку прийнятності витрат за необхідності (витрати на оренду та утримання офісу, телефон, канцтовари, архівування, поштові витрати, банківські послуги тощо)

**Розроблено автором.*

Отже, головний бенефіціар та бенефіціари проекту повинні забезпечити прозору та ефективну систему внутрішнього контролю за використанням коштів у рамках проекту. Саме тому, організація бухгалтерського обліку грантоотримувача є важливим елементом управління проектом та відіграє ключову роль в рамках його імплементації.

Література

1. Імплементація проектів ППС ЄІСП в Україні: Керівництво з вимог національного законодавства України що стосується імплементації проектів, фінансованих у рамках ППС ЄІСП. 2012. 38 с.
2. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України: офіційний веб-сайт. URL: http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA (дата звернення: 25.11.2019).
3. Посібник з перевірки витрат. Версія 1.0. Програма транскордонного співробітництва Європейського інструменту сусідства «Польща-Білорусь-Україна 2014-2020». 2017. 25 с.
4. Про створення єдиної системи залучення, використання та моніторингу міжнародної технічної допомоги: Постанова Кабінету Міністрів України №153 від 15.02.2002 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/153-2002-%D0%BF (дата звернення: 25.11.2019).
5. Belarus – Ukraine. Joint Operational Programme. 2014. 25 p. URL: http://www.eaptc.eu/struct_file.php?id=154 (дата звернення: 25.11.2019).
6. Exchange rate (InforEuro). URL: https://ec.europa.eu/budget/graphs/inforeuro.html (дата звернення: 25.11.2019).
7. Practical Guide to Contract Procedures for EU External Actions – PRAG. 15 July 2019. URL: http://ec.europa.eu/europeaid/prag (дата звернення: 25.11.2019).
8. Programme Manual. PART I – APPLICANT 1st CALL FOR PROPOSALS. Version III. June 2019. 65 p.

9. Programme Manual. PART II - IMPLEMENTATION MANUAL 1st CALL FOR PROPOSALS. 46 p. URL: https://www.pbu2020.eu/files/uploads/pages_en/manual%20II/Manual%20II%20EN.pdf (дата звернення: 25.11.2019).

10. TESIM (technical support to the implementation and management of ENI CBC programmes). 2018. 81 p.

11. The ENI Cross-Border Cooperation Programme Poland-Belarus-Ukraine 2014-2020. 2017. 92 p. URL: https://www.pbu2020.eu/files/uploads/JOP_EN_PBU14-20_v.13.11.2017.pdf (дата звернення: 25.11.2019).

РОЗДІЛ 3

ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА

JOINT AUDIT AND QUALITY OF FINANCIAL STATEMENTS

Башева С., *д-р, проф., катедра Счетоводство и анализ,*
Петрова Д., *д-р, доц., катедра Финансов контрол,*
Башев Я., *д-р, ас., катедра Финансов контрол*
Университет за национално и световно стопанство

1.1. Същност и етапи на съвместния одит.

Съвместният одит е одит, при който финансовите отчети се одитират от двама или повече независими одитори по начин, който включва: координиране на планирането на одита; извършване на съвместни одиторски процедури на терен, разпределени така,че да се избягва дублирането; кръстосани прегледи и взаимен контрол на качеството; издаване на един одиторски доклад, подписан от одиторите, които носят солидарна отговорност. Съвместният одит трябва да се разграничава от така нар.,,двоен одит“ (т.е. работата по одита да е изцяло изпълнена два пъти) или „двойния одит“ (т. е. всеки одитор проверява отделни групи финансова информация и издават две отделни одиторски становища). Той също така се различава от одити с двама партньори от една и съща одиторска фирма, които подписват одиторския доклад **(Karjalainen, 2011).**

От 2017 г. съвместният финансов одит в Р България е задължителен за банки,застрахователни дружества, пенсионно осигурителни дружества и управлявани от тях фондове. Във връзка с проведените дискусии относно въвеждането на съвместния одит в България като основна цел на одита се очертава постигане на независимост на регистрираните одитори, подобряване качеството на одита и повишаване на професионалния скептицизъм .

При съвместния одит могат да се обособят определени основни етапи като: приемане и продължаване на одиторския ангажимент; планиране и изпълнение на одиторския ангажимент; приключване иа одиторския ангажимент. На етап приемане и продължаване на одиторския ангажимент регистрираните одитори изготвят и подписват общо писмо за поемане на одиторски ангажимент, в което са регламентирани условията за изпълнение на одита. Към писмото за поемане на одиторски ангажимент могат да бъдат представени и допълнителни споразумения, в които всеки одитор договоря одиторското възнаграждение и начина на плащане.

При съвместния одит също се извършват процедури по оценка за независимостта и спазването на етичните изисквания на другия съвместен одитор. Обикновено това е под формата на преглед в Търговския регистър, попълнени и получени декларации за потвърждение от другия съвместен одитор, преглед на докладите за прозрачност, комуникиране с членовете на Одитния комитет и др. На този етап следва да се документира и още едно важно обстоятелство, а именно че ангажиментите ще подлежат на преглед за контрол върху качеството преди издаване на одиторския доклад. За прегледа се определят съответните лица, притежаващи необходимата компетенция.

На етап планиране на одиторския ангажимент съвместните одитори изготвят общ план и обща стратегия. При съвместния одит е препоръчително **(Mikko Zerni 2012)** да се раздели одитната работа между съвместните одитори на балансирана основа, като прилаганите критерии, биха могли да бъдат количествени (например прогнозният брой на работните часове, необходими за одита), или качествени (например квалификацията и опита на одитните екипи). Всеки съвместен одитор трябва да получи между 40% и 60% от общите такси за одит. Решението за разделяне на таксите дори 50/50 може да бъде взето въз основа на разпределението на работата и циклите на одита между двете компании, за да се сведе до минимум дублирането и да се осигури балансирано работно натоварване. Разделянето между 70%/ 30% може да бъде толерирано, но обикновено се контролира от регулатора. Например в Дания съвместният одит не е успял, защото те са били организирани по „небалансиран“ начин,при който разделянето на общите одитни такси за съвместните одитори е било 90% /10% **(Mazars 2011).**

В Р България Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори публикува Насоки за изпълнение на съвместен одит **(KPNRO 2017),** в които също се акцентира върху постигането на балансирано разпределяне на работата между двамата одитора. В основата на този документ е залегнало виждането,че постигането на целта на съвместния одит предполага екипност и колегиалност, пълно съдействие и неограничен достъп до документацията на другия одитор, балансираност при разпределение на работата между двата одитори и съвместна

комуникация с одитираното дружество по време на одиторската проверка. Небалансираното разпределяне на работата е предпоставка за значителното оскъпяване на услугата и влагане на допълнителни времеви и човешки ресурси. Нейното постигане предполага разработването на специфични политики и процедури за координация,комуникация и работа с другия одитор при съвместни одити на дружества. На етап планиране одиторите следва да проведат съвместна първоначална среща на екипите, да направят съвместно обсъждане на съществените за одита въпроси – като рискове,определяне на ниво на същественост, определяне на одиторската стратегия и др. Изготвят се съвместна одиторска стратегия и общ план за одита и се документира разпределението на работата между съвместните одитори по одиторски процедури за рискови области и обекти на одита. В Р България разпределянето на работата е на база съотношение на планирани работни часове, рискови дейности и обекти на одита. Преди да започне изпълнението на одиторския план ръководството и одитния комитет на дружеството се запознават с разпределението на работата по одита между двете одиторски дружества, както и с областите, които следва да бъдат прегледани съвместно.

На етап изпълнение на одита най-важното е да се осъществи ефективна комуникация между одиторите. Това на практика се постига чрез изграждането и използването на електронни връзки, споделени уеб-базирани информационни пространства на специален изнесен сървър или такъв на одиторските дружества със защитен достъп. Тези пространства се ползват от одиторските екипи за споделяне на работната документация и заключителните документи от съвместния одит.

На етап приключване на одита съвместните одитори следва да прегледат работата на другия одитор и заключенията да бъдат: документирани в отделен работен документ за взаимна проверка или:: меморандум за приключване на ангажимента. В заключителният документ, трябва да се съдържа информация за това каква точно документация е прегледана от съвместния одитор; за характера, времето и обхвата на изпълнените одиторски процедури от всеки един одитор ; за получените одиторски доказателства и достигнатите заключения.

1.2. Предимства и недостатъци на съвместния одит.

Мненията относно ползите от съвместния одит са полярни и въпросът за приемането на съвместните одити е спорен. Според нас преценката дали да се прилага съвместен одит или не следва да се извърши от гл.т на: независимостта на одитора; качеството на одита; концентрацията на одиторските услуги и ротацията.

Независимост на одитора и качество на одита.

Привържениците на съвместните одити считат, че съвместните одити имат потенциал да гарантират *независимостта на одитора*. Например, одиторската компания **Mazars** разглежда ‘съвместния одит като напреднала форма на управление на одита, която подобрява независимостта и способността на одиторите да отстояват собствените си позиции и мнение **(Mazars, 2010).**

Емпиричните резултати от изследвания проведени в Швеция, където има компании, които прилагат доброволно съвместен одит **(Mikko Zerni 2011)** подкрепят мнението, че съвместните одити са положително свързани с *качеството на одита*. Авторите на изследването[13] посочват, че наистина съвместните одити са свързани със значително по-високи разходи, но този факт според тях трябва да се тълкува като индикация за допълнителната стойност за клиентите, произтичаща от доброволното решение за наемане на двама одитори вместо един. Проведеното изследване в Швеция показва,че използването на съвместен одит е свързано с по-висока степен на консерватизъм при определяне на доходите за публични и частни компании. Солидарната отговорност по същество означава, че и двамата одитори носят (потенциално) допълнителен одитен риск, произтичащ от вероятността другият одитор да не успее да изпълни своя дял от одитната работа. Следователно, според авторите на изследването увеличеният консерватизъм може отчасти да се дължи на отговора на всеки одитор на асиметрията на информацията[14] относно действията на другите одитори. Изследването показва,че е по-малко вероятно двете одиторски компании да се съгласят едновременно на натиск

---

[13] Следва да се отбележи,че тези изследвания позволяват определянето на потенциала на ефекти от съвместни одити само по отношение на качеството на одита и разходите /таксите/

[14] така нар. потенциален проблем „свободен ездач“

от страна на клиента при преговорите, относно избора на правила и принципи за признаване на доходите, в резултат на което е налице по-висока степен на независимост на одитора и в крайна сметка по-добро качество на одита. Последователни с направените констатации относно консерватизма на доходите, авторите на изследването привеждат редица доказателства, че използването на съвместни одити е свързано с по-ниско нарастване на доходите, което води до повишаване на качеството на одита.

Въпреки това, решението за използване на съвместни одити не идва без допълнителни разходи според изследователите. По-конкретно резултатите от изследването в Швеция **(Mikko Zerni 2011)** за определяне на цените на одита сред публично търгуваните компании показват тристепенна йерархия на таксите за одит. Най-големи и най-малки такси се заплащат от клиенти, които използват при съвместните одити одитори от Big 4, и съответно одитори, които не са от големите четири. Според авторите премията може да се счита за показател за желанието на фирмата на клиента да плаща повече за по - високото действително и възприемано качество на одита и да позволява по-голяма вяра в продукта на одита.

В направено проучване от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори в Р България се посочва,че при одита на банки е констатирано средно увеличение с 50% на вложените работни часове и съответно с 43% на таксата за одит; за сектора на пенсионно осигурителните дружества и управляваните от тях фондове е констатирано средно увеличение с 75% на вложените работни часове и съответно с 74% на таксата за одит; при застрахователните дружества е констатирано средно увеличение с 197% на вложените работни часове и съответно с 233% на таксата за одит. Причините за увеличенията на таксите за одит, декларирана от страна на проверените съвместни одитори е повечето вложени ресурси за първоначално изготвяне и проектиране на процедурите и документите, изисквани за изпълнението на съвместен одит, организация, комуникация и управление на услугата, както и ползване на високо квалифицирана експертиза на външни специалисти.

В специализираната литература най-малко два аргумента се изтъкват от изследователите за това, че съвместните одити ще повлияят положително върху качеството на одита, като по този

начин ще се повиши доверието във финансовите отчети. Първо, чрез назначаване на две различни одиторски дружества се създават условия за по-добро познаване и разбиране на бизнес операциите на клиента, и така се избягва потенциалния недостатък на ротацията на одитора свързан с прекъсване на компетентността **(Carcello and Nagy, 2004).** Съвместния одит има още едно предимство В случай, че един от одиторите се смени при следващ одит възможността за загубата на информация е минимална, доколкото оставащият одитор ще има пълно разбирано за дружеството и ще е способен да сподели своя опит с новия съвместен одитор. Второ, заплахата за ограничаване независимостта на одиторите се намалява. Две различни одиторски компании могат да заемат по-силна позиция срещу натиска на мениджърите и собствениците, отколкото една. По-малко вероятно е , че и двете големи компании (или една голяма одиторска компания и една, която не е от голяма четворка) едновременно биха подали на натиска на клиента и не биха съобщили за откритите нарушения, отколкото една одиторска компания **(Mazars, 2010; Zerni et al., 2010).** Одита на финансовите отчети от двама регистрирани одитори с добра практика и издаването на общо одиторско мнение, гарантира вярното и честно представяне на икономическата информация в ГФО. Този ефект се постига, чрез разширяване на обхвата на извършваните процедури, съвместно комуникиране с ръководството и лицата натоварени с общоуправление **(Peeva, 2019).**

В датската обстановка, **Holm and Thinggaard (2011) и Lesage et al. (2012)** документират, че съвместните одити не оказват въздействие върху качеството на одита. Липсата на положително въздействие на съвместния одит върху качеството на одита също се подкрепя и от **Lesage и Ratzinger-Sakel (2012**) в проучване на съчетаването на двойки (одиторски компании) във Франция и Германия. Противно на тези констатации, **Zerni et al. (2012)** документират, че в Швеция, дружествата, избрали доброволно съвместни одити, имат по-висока степен на консерватизъм на доходите и по-ниски анормални начисления на приходите (двата са приети като заместители за качеството на одита). Те също имат по-добри кредитни рейтинги и по-ниски рискови прогнози за неплатежоспособност, отколкото компаниите с един одитор. **Zerni**

et al. (2010) намират в шведската действителност, че в сравнение със случаите на единичен одит, фирмите със съвместни одитори (независимо от вида на избрания одитор) имат най-високо възприемано качество на одита, тъй като пазарът оценява съвместните одитори като механизъм за наблюдение, който помага за предотвратяване на отчуждаване на миноритарни акционери.

В проучването на КПНРО в РБългария също се отбелязва като положителна страна на съвместния одит повишаване на качеството на одита,което се обяснява с извършване на кръстосан преглед на одиторската работа на другия одитор, прилагане на конкурентен подход между дружествата с разработени различни методологии и добри практики; възможност за ползване на квалифициран персонал и експерти за изпълнение на поетите ангажименти, в т.ч. и възможност за ползване на експерти от международните мрежи, в които някои от одиторите членуват. Услугата допринася за повишаване на квалификацията на самите одитори чрез взаимна обмяна на опит и компетенции. Налице е възможност за споделяне на ресурси от страна на съвместните одитори по отношение на рискови области в одита, като информационна среда и приблизителни оценки **(Peeva, 2019).**

Съществуват изследвания, които не са документирали някакво въздействие или положително въздействие на съвместния одит върху качество на одита. Нещо повече, в изследване проведено от **Deng et al. (2012)** се посочва,че съвместните одити могат да компрометират независимостта на одиторите, тъй като те дават на клиентите възможност за „пазаруване на мнение“. Освен това конкуренцията между двамата одитори създава възможност клиентът винаги да е прав. Друго нарушение на качеството на одита в съвместната настройка на одита, особено в случаите, когато е избрана технологично по-малко ефективна одиторска компания (малка одиторска фирма), е проблемът на свободния ездач, т.е. по-ниската надеждност на одиторските доказателства.

Опонентите на съвместния одит посочват,че има ограничена емпирична подкрепа, че съвместният одит води до повишено качество на одита. Те считат,че ограничените налични доказателства са противоречиви. От една страна, не е установена връзка между качеството на одита и съвместния одит при задължително съвместно определяне на одита **(Holm and**

Thinggaard, 2011; Lesage et al., 2012). От друга страна, някои емпирични доказателства сочат, че съвместният одит води до по-високо действително и възприемано качество на одита при доброволните одити **(Zerni et al., 2012).**

Има автори като **Jensen, Meckling (1976),Watts, Zimmerman (1986**), който свързват ползите от одита с финансовата теория. Според финансовата теория, по-голямата надеждност на финансовата информация намалява цената на капитала чрез намаляване на информационния риск на инвеститорите . В своето изследване **Datta et al. (1999**) докладват доказателства, че одиторът или одиторите могат да помогнат чрез намаляване на информационния риск за кредитополучателите.

Концентрация на пазара на одит.

Едно от негативните явления днес е силната ***концентрация на одиторския пазар***. Концентрацията на одиторския пазар в ръцете на много малко големи компании е грижа, която е насочила вниманието както на регулаторите, така и на изследователите в Обединеното Кралство. Те считат, че повишената пазарна концентрация и следователно възприеманото на по-ниско ниво на пазарна конкуренция възпрепятства избора на доставчици и създава възможност за необичайно високи цени поради монополни условия, както и неоптимално качество на одита поради липса на усилия и инвестиции. Във Великобритания 85% от одиторския пазар се държи от Big 4, докато във Франция този процент е едва 42%.

Зелената книга на ЕК посочва, че сегашното ниво на концентрация на пазара на одит създава системен риск, тъй като сривът на друга голяма международна мрежа за одит значително би нарушил динамиката на одиторския пазар и предлага *съвместните одити да се използват за намаляване на концентрацията на пазар на одита* **(Quick, 2012).**

Емпиричните резултати на **Ballas и Fafaliou (2008)** и **Piot (2007)** потвърждават по-ниската концентрация на одиторския пазар във Франция в сравнение с други европейски страни, което често се посочва като пряко и желано следствие от съвместния одит. **Ballas и Fafaliou (2008)** установяват също, че Франция и Дания са единствените две страни, в които концентрацията на пазара на одит значително намалява след колапса на Arthur Andersen. Въпреки че френската обща система за одит изглежда позволява на средни и

малки одиторски дружества да поддържат относително големи пазарни дялове по отношение на броя на клиентите, големите четири одиторски компании (Big 4) все пак печелят голяма част от таксите за одит (**Broye, 2007).** Практиката показва,че големите четири одиторски компании доминират в одиторския пазар на големи дружества, регистрирани на фондовата борса във Франция, но концентрацията на пазара на одит значително намалява за средни и малки предприятия **(Broye, 2007).** Освен това, концентрацията на пазара на одиторски услуги е по-висока в някои регулирани отрасли, като строителни и финансови институции **(Piot, 2010).** Има някои емпирични доказателства, че концентрацията на одиторския пазар е по-ниска в страните със съвместни одити (Франция и Дания), отколкото в други страни **(Ballas и Fafaliou, 2008).**

Проучването на съвместния одит в Р България също показва,че съвместния одит е начин за преодоляване на концентрацията: на пазара на одиторски услуги. В резултат на въвеждането на задължителния съвместен одит за дружества от финансовия сектор, и по-специално на кредитните институции, се вижда че при изпълнение на одита вече участват както големи, така и малки и средни одиторски дружества.

Силната концентрация на одиторския пазар в компании от голямата четворка е обект на анализ в годишния доклад на органът по конкуренция и пазари (CMA) във Великобритания за 2018 г**.(McLoughlin 2018**). Скандалите около Carillion Patisserie и Valerie във Великобритания доведоха до публично недоверие и до призоваването за разпадане на голямата четворка. Няма единно мнение по този въпрос. В изявлението си относно прегледа на CMA Deloitte заявява,че разпадането на голямата четворка несъмнено ще доведе до влошаване качеството на одита. Един от аргументите,който се изтъква от компанията е свързан с неспособността на по-малките одиторски компании да разполагат с достатъчно финансови ресурси,за да могат да инвестират в нови технологии,като например изкуствен интелект и да развият одитния продукт. В доклада на CMA се разглеждат различни варианти за промяна,като например: институционализиране на независим орган за назначаване на одиторите, подкрепа на малките одиторски фирми от Big 4,чрез съвместни технологии и споделяне на знания;

поставяне на горна пазарна граница и осъществяване на съвместни одити.

Оживеният дебат относно съвместния одит в Европа се дължи предимно на загрижеността на ЕК за високото ниво на концентрация на пазара на одит и свързания с него системен риск. Въпреки че има доста проучвания за последствията от концентрацията на одиторския пазар върху качеството на одитираните финансови отчети **(Boone et al., 2012; Francis et al., 2012),** както и няколко проучвания, предоставящи описателни изводи за френските одитен пазар **(Broye, 2007; Piot, 2007; Piot, 2010),** нито един емпирично не е изследвал връзката между съвместния одит, концентрацията на пазара на одита и последствията от пазарната концентрация по отношение на разходите за одит и качеството на одита.

Разходи за одит.

Противниците на задължителните съвместни одити твърдят, че съвместните одити увеличават разходите за одит с малък ефект върху качеството на одита. Интересен е факта, че в писмата им за отговор на Зелената книга, всяка от големите четири одиторски компании се противопоставя на задължителните съвместни одити, докато в известна степен по-малките одиторски дружества като цяло подкрепят подобно изискване **(Mingcherng Deng at al 2012).**

Има някои емпирични доказателства, че съвместният одит води до допълнителни разходи **(Holm and Thinggaard, 2011; André et al., 2012; Lesage et al., 2012).** Съвместният одит в Дания е свързан с по-високи разходи за одит, измерени чрез такси за одит **(Holm and Thinggaard, 2011; Lesage et al., 2012).** В Р България изплатените възнаграждения за съвместни одити на финансови отчети за 2017 г. са увеличени спрямо тези за предходната година, като в различните финансови сектори изменение е различно . Най-ниско е нарастването на възнагражденията при банките, а най-високо при застрахователните дружества. Един от факторите за това,е извършване на паралелни одити и дублиране на одиторски процедури , в случаи когато един от участниците в одита е „групов“ одитор. Паралелния одит се обяснява с факта,че одиторските дружества имат ангажимент за групов пакет и методологията ги задължава да проверят всички съществените сделки, салда по сметки и оповестявания, за да изразят одиторско мнение.

Дублирането на одита,може да се дължи и на лошата комуникация между двете одиторски дружества.

В доброволни условия (доброволен съвместен одит) резултатите са смесени: могат да се наблюдават както по-високи такси за одит за съвместни одити **(Zerni et al., 2012),** така и по-ниски такси за одит (**Ittonen и Peni, 2012).**

Има автори, **(Mazars 2011)** които считат,че съвместният одит може да предизвика допълнителни разходи, но тези разходи остават незначителни и рядко надвишават 2,5 - 5%. Тези незначителни допълнителните разходи трябва да бъдат сравнени с допълнителната сигурност, осигурена от "принципите за четири очи" и реципрочния преглед. Освен това, изследванията на темата за бюджетите за одит на група не разкриват никаква забележима разлика между Франция и други страни от Европейския съюз. Съвместният одит също така създава по-конкурентна среда, което е благоприятно за разумния баланс цена / обем. На практика според изследователите допълнителните разходи се поемат от одиторските дружества, а не се прехвърлят на одитираното предприятие.

Според изследователите в Швеция **(MIikko Zerni 2011)** решението за използване на съвместни одити не идва без допълнителни разходи. По-конкретно, направените тестове за определяне на цените на одита сред публично търгуваните компании съдържат тристепенна йерархия на таксите за одит. Най-големите и най-малките такси се заплащат от клиенти, които използват съвместни одитори от Big 4, и съответно одитори, които не са от Big 4 . Според авторите по-високата цена може да се счита за показател за желанието на клиента да плаща повече за по - високото действително и възприемано качество на одита и да позволяват по-голяма вяра в продукта за одит. Като цяло резултатите от това проучване показват, че на шведския пазар на одит, решението за доброволно назначаване две одиторски фирми вместо един води до по-качествени одити, но ползите са придружени от увеличени разходи за одит.

Подобни са изводите и на други изследователи. Например в съответствие с констатацията за по-високи разходи, произтичащи от съвместния одит в Дания, **André et al.** (2012) документират допълнителна премия за такси във Франция в сравнение с Италия и Обединеното кралство. Авторите обясняват това откритие с по-

високи разходи за координация при съвместните одити. Проучването на **Lesage и Ratzinger-Sakel (2012)** за Франция и Германия също потвърждава такава премия за такси (както за одита, така и за общите такси) във Франция. Въпреки това, **Lesage и Ratzinger-Sakel (2012)** подчертават, че не могат да изключат, че по-високите такси могат да се дължат и на други специфични за отделните държави разлики, например фиксирания шестгодишен мандат на френските одитори.

Използвайки данни от Дания, Финландия и Швеция, **Ittonen и Peni (2012)** документират, че доброволният съвместен одит е свързан с по-ниски такси за одит, за разлика от **Zerni et al. (2012),** които считат, че изборът на съвместен одит води до по-високи такси за одит в Швеция. Тези противоречиви резултати може да са били повлияни от определени характеристики на фирмите-клиенти, които доброволно са избрали съвместен одит или от факта, че съвместната двойка одитори не е избрана „на случаен принцип“. Според авторите съвместната допълнителна „премия“ за одит, ако има такава, би могла да бъде обусловена от потенциалното съществуване на премия за Big 4 в съвместна настройка на одита, ако е избран един (или два) от Big 4 одитор (и). **Deng et al. (2012)** също предполагат, че съвместните одити водят до по-ниски такси за одит, особено в случаите, когато технологичната разлика между двете одиторски компании е малка и / или когато голямата одиторска компания поема голяма част от разходите за одит.

Проучването на **Audousset-Coulier (2012 г.)** показва, че изборът на двама големи от Big 4 одитори не води до плащане на двойна премия за голяма четворка във Франция. Освен това, когато двама от Big 4 одитори са избрани от клиентска компания, премията за тях се разпределя между двамата одитори. Този извод подсказва, че изборът на две големи одиторски компании е "добър икономически избор" за най-големите, глобализирани компании, тъй като това отговаря на техните специфични нужди (**Audousset-Coulier, 2012**) В контекста на Кувейт, обаче, **Shammari et al. (2008)** установяват, че изборът на двойката одиторски фирми няма никакво въздействие върху таксите за одит и, че нито една от компаниите, одитирани от две големи от Big 4 одиторски фирми, нито одитираните от една от Big 4 и една местна одиторска фирма плащат по-високи такси. В датската обстановка може да се

документира отрицателна връзка между „фактическия“ съвместен одит (балансирано разпределение на таксите за одит между одиторите) и таксите за одит за големите потребители**(Thinggaard и Kiertzner, 2008).** За разлика от констатациите от Дания **(Thinggaard и Kiertzner, 2008), Gonthier-Besacier и Schatt (2007)** показват, че балансираното разпределение между одиторите не засяга таксите за одит във Франция. Те също така показват, че компаниите, одитирани от две големи от Big 4 одиторски компании, имат по-ниско съотношение между размера на таксите за одиторски услуги в сравнение с дружествата, одитирани от други видове двойки одитори. Авторите обясняват това откритие с по-балансирания дял от експертни познания и рискове между двете големи от Big 4 одиторски фирми.

Изводи. В по-голямата част от изследванията съвместният одит се свързва с по-добри кредитни рейтинги и с по-благоприятни прогнози за риска от несъстоятелност на одитираната компания, Съществува емпирична подкрепа, че съвместните одити водят до повишено качество на одита, но има и емпирична подкрепа, която предполага, че съвместните одити водят до допълнителни разходи. Необходими са по-нататъшни изследвания, за да се оценят съответните предимства на конкурентни сценарии -съвместен или единичен одит, кратки и дълги срокове на назначение на одиторите.

Библиография

1. André P., Broye G., Pong C. K. M. and Schatt A. (2012) Are joint audits associated with higher audit fees? URL: http://ssrn.com/abstract=203900, accessed 31/01/2013.
2. AudoussetCoutier, S.(2012) “‘Two Big” or not “two Big”?The consequences of appointing two Big 4 auditors on auditpricing in a joint audit setting.’ Unpublished paper, JMSB-Concordia University. URL: http://papers.ssrn. Com/sol3/ papers.cfm?abstract id=2083871
3. Ballas A. A. and Fafaliou I. (2008) Market shares and concentration in the EU auditing industry: The effect of andersen’s demise, International Advances in Economic Research, 14, pp. 485-497.
4. Boone J. P., Khurana I. K. and Raman K. K. (2012) Audit market concentration and auditor tolerance for earnings management, Contemporary Accounting Research, 29(4), pp. 1171-1203.
5. Broye G. (2007), ‘Concentration du marché de l’audit:Unétat des lieux’, Revue Française de Comptabilité, 399, pp. 34-37.
6. Carcello J. V., Hermanson R. H. and McGrath N. T. (1992) Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users., Auditing, 11(1), pp. 1-15.

7. Deng M., Lu T., Simunic D. A. and Ye M. (2012) Dojoint audits improve or impair audit quality?December 29,2012, Rotman School of Management Working Paper No.2111710; CAAA Annual Conference 2013. URL: http://ssrn.com

8. European Commission (2010) Audit policy: lessons from the crisis, Green Paper.

9. European Commission. (2010) Green Paper - Audit Policy: Lessons from the Crisis, Brussels, 13.10.2010. URL: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf

10. EC (2011a) Restoring confidence in financial statements: The European commission aims at a higher quality, dynamic and open audit market, 30 November 2011, European Commission, Brussels.

11. EC (2011b) Summary of responses Green Paper - audit policy: Lessons from the crisis, 4th February 2011, European Commission, Brussels, pp. 1-36.

12. Gonthier-Besacier N. and Schatt A. (2007) Determinantsof audit fees for French quoted firms, Managerial AuditingJournal, 22(2), pp. 139-160.

13. Holm, C. and Thinggaard, F. (2011) Joint audits–benefit or burden? URL: http://papers.ssrn

14. Ittonen K. and Peni E. (2012), 'Auditor's gender and auditfees', The International Journal of Auditing, 16(1), pp. 1-18.

15. Jensen Meckling (1976) Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure, Journal of Financial Economics, volume 3, issue 4, p. 305-360.

16. Karjalainen J. (2011) Audit quality and cost of debt capitalfor private firms: evidence from Finland, International Journal of Auditing, 15(1), pp. 88-108.

17. KPNRO (2017) Nasoki za izpulnenie na suvmesten odit. URL: www.copsa.bg

18. Lesage C. and Ratzinger-Sakel N. (2012) Are the finding ofinternational studies reliable? The joint audit example. Working paper (Germany: HEC Paris, France and UlmUniversity).

19. Lesage C., Ratzinger-Sakel N. and Kettunen J. (2012) Struggle over joint audit: on behalf of public interest? URL: http://papers.ssrn.com/abstract¼2176729(accessed 12 November 2012).

20. McLoughlin. What is the future of audit, Accounting age, November 2018.

21. Mazars (2010) Contribution to the Green Paper published by the EU Commission. URL: http://www.mazars.fr/mazarspage/download/54034/1299441/version/2/file/GreenPaper_EN.pdf

22. Mazars (2011) What you need to know about Joint Audit. URL: www.mazars.com

23. MIKKO ZERNI at al (2012) Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint AuditsEuropean Accounting Review,iFirst Article, 1–35, 2012.

24. Mingcherng Deng Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality? University of TorontoJuly 13, 2012.

25. Peeva D. (2019) Rezultati ot prouchvane,doklad pred nauchen forum na tema Prilojimost na suvmestnia odit v Bulgaria, UNSS.

26. Piot C. and Schatt A. (2010). 'Comment renforcer larèglementation sur l'indépendance des auditeurs? Quelquesleçonstirées du marchéfrançais.

27. Piot C. (2007), 'Auditor concentration in a joint-auditenvironment: The French market 1997-2003', ManagerialAuditing Journal, 22(2), pp. 161-176.

28. Quick R. (2012) EC Green paper proposals and auditquality, Accounting in Europe, 9(1), pp. 17–38.

29. Ratzinger-Sakel at al, Joint audit: Issues and challenges for researchers and policy-maker. Accounting in Europe. November 2013. URL: https://www.researchgate.net/publication/271927535

30. Shammari B. A., Yaqout A. A. and Hussaini A. A. (2008) Determinants of audit fees in kuwait, Journal of Academy of Business and Economics, 8(1), pp. 140-152.

31. Thinggaard F. and Kiertzner L. (2008) Determinants ofaudit fees: evidence from a small capital market with a joint audit requirement, International Journal ofAuditing, 12(2), pp. 141-158.

32. Watts R, Zimmerman J., POSITIVE ACCOUNTING THEORY, Prentice-Hall Inc., 1986.

33. Zerni M., Kallunki J.-P. and Nilsson, H. (2010) The entrenchment problem, corporate governance mechanisms, and firm value, Contemporary Accounting Research, 27(4), pp. 1169-1206.

34. Zerni M., Haapamäki E., Järvinen T. and Niemi L. (2012) Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits, European Accounting Review, 21(4), pp. 731-765.

LEASES AND LICENSES OF ASSETS WITHIN THE CONTEXT OF IFRS/IAS AND THE NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS OF THE REPUBLIC OF BULGARIA

Bacheva S., *PhD,*
professor of the Department of Accounting and Analysis,
Pozharevska R., *PhD,*
professor of the Department of Accounting and Analysis
University of National and World Economy

Introduction. The latest amendments to the Conceptual Framework for Financial Reporting, the entry into force of IFRS 16 *Leases* (01.01.2019) and of IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* (01.01.2018), the possibility of choosing the accounting bases of IAS or NAS in the country[15], have been generating a number of problematic fields for the national accounting practice and theory. An effort has been made in this article to present the main focal points in the

[15] In art. 34, par. 3 of the Law on Accounting (effective as of 01.01.2017), the possibility for the entities to voluntarily adopt IFRS as their accounting base for the preparation and presentation of the Annual Finacial Statements remains vaild. [Accounting Law, 2017].

two models of asset acquisition (leasing and licensing), in the light of the changes to the regulatory accounting framework.

1. Lease of assets. The aim of IFRS 16 is that a uniform approach is applied for reporting lease contracts by lessees. That is the reason why the key amendments to the standards mainly concern the accounting treatment and the disclosing of these contracts by the lessee. The standard applies to all lease contracts for the exception of leases to explore for or use mineral resources, oil, natural gas and other non-recoverable resources; leases of biological assets within the scope of IAS 41 *Agriculture*; service concession agreements within the scope of IFRIC 12 *Service Concession Arrangements*; licenses of intellectual property items granted by a lessor within the scope of IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*; rights held by a lessee under licensing agreements within the scope of IAS 38 *Intangible assets* for items such as motion picture films, video recordings, plays, manuscripts, patents and copyrights.

1.1. Specific considerations when reporting lease contracts. According to IFRS 16, a lessee initially recognizes two items – *right-of-use assets* and *lease liabilities*. The recognition of these two items is substantiated by the fact that, with the lease contract, the lessee obtains the right to control the use of a resource that remains in possession of a lessor and at the same time undertakes the obligation to pay a consideration for the rights obtained. The recognized asset intrinsically represents lessee's right to use the leased asset as intended due to which the lessee is to classify the asset as all its remaining non-financial assets. The liability recognized under the lease represents lessee's obligation to perform lease payments and therefore the lessee classifies it as a financial liability.

The recognition of a right-of-use asset is at cost of the lease liability, plus/less any other costs (for example, initial direct costs, lease incentives received, etc.), and the recognition of a lease liability is at present value of the lease payments that are not paid at the commencement date.

The standard provides an opportunity for exempting the lessee from the application of these requirements under two conditions: provided that short-term leases are concerned and that the asset subject to the lease contract is of low value.

Short-term leases are lease contracts that, at the commencement date, have a term of 12 months or less, without options to purchase when given a choice of major class of assets. Example: entity X concludes a lease contract with a no-right-of-cancelation clause, for a period of 9 months, but with an option of renewal for additional 4 months (without a purchase option). Here, the crucial moment when classifying the contract is whether the exercising of the renewal option is sufficiently certain or not. Two scenarios are possible. In case it is certain enough that the renewal option will be exercised, the contract should not be classified as a short-term lease contract. Conversely, if the exercising of the renewal option is not certain enough, then a short-term lease contract is involved.

When the asset subject to the lease contract is of low absolute value, the lessor is also exempt of the requirements under the standard. The measurement is performed in absolute terms. Assessment should be made for each asset whether: the customer can use the major asset separately or together with other resources readily available to the lessee; the asset is strongly dependent on, or highly interrelated with, the other assets. The assessment of whether a particular asset is of low value is based on the value of that asset, when new, regardless of its wearing at the commencement of the lease.

A lease contract is defined in IFRS 16 as a contract (or part of a contract), that conveys the right to control the use of an identified asset for a certain period of time in exchange for a consideration. The application of this definition requires that an assessment should be made for each particular contract whether there is an *identified asset* and whether the customer has the *right to obtain* substantially all the economic benefits from use of the identified asset and the *right to control* the use of this asset throughout the period of the use.

The asset subject of the lease can be directly or indirectly identified in the contract. In order for the right to use the asset to exist, such asset needs to be physically distinct and the lessor should not have substantive rights of substitution. A substitution right is substantive if the lessor has the practical ability to substitute the asset for alternative ones during the period of use. It is assessed on the basis of facts and circumstances at the moment of concluding the lease contract. If the customer is unable to easily determine it, it is presumed the substitution right is not substantive.

An entity can obtain economic benefits of an asset in different ways, for example, by using the asset, subleasing, etc. This right is assessed within the framework of the defined scope. IFRS 16 establishes one more requirement associated with the identified asset subject to the lease contract, namely this is the right of the lessee to direct its use. This requirement is in consistence with the Conceptual Framework. According to the applicable conceptual framework, it is control that connects the economic resource with the entity and the assessment of control helps for the identification of the resource that is to be reported by the entity *[Bacheva, Pojarevska, 2019]*. An entity controls the economic resource if it has the present ability to determine its use and to obtain the economic benefits that might flow from such a resource. An entity has the present ability to determine the use of an economic resource if it has the right to use this resource in its business or to allow another party to use the economic resource in its business. Within the meaning of IFRS 16, the customer can direct the use of an identified asset only in *three cases*: First: when the customer determines for what purpose the asset will be used and the manner in which it will obtain the economic benefits, i.e. the customer has the right to decide "how and for what purpose" the asset will be used. Second, the decisions as to "how and for what purpose" the asset is used are made in advance and neither of the parties may change them. Third, it is when the decisions have been made in advance, but the customer has designed the asset (or part of it) so as to predetermine the manner and the purpose of its use during the period of the use. Therefore, the customer is the one who has the right to control the manner and the purpose of asset's use during the period of the use and the respective decisions on that are predetermined.

Lease contracts can simultaneously contain both lease and non-lease components, or contain more than one lease components. The entity in the first place determines whether a certain contract is a lease contract, and after that it identifies the separate components to which the requirements of IFRS 16 are applied.

The right of use of an asset is a distinct lease component if: the lessee can obtain benefits of the use of the asset distinctly or together with readily accessible resources and the asset is not strongly dependent on, neither is strongly interrelated to, other assets under the contract. Every lease component is reported separately from the non-lease

components unless a choice not to determine non-lease components exists at the level of asset classification.

The overall consideration under the contract has to be distributed between the distinct components. The lessee allocates the consideration to every single component on the basis of relative stand-alone price of the lease component and the aggregate stand-alone price of non-lease components. The lessor allocates the consideration under the contract by applying the requirements of IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* regarding the distribution of the price of the transaction between the performance obligations under the contract, i.e. on the basis of the relative stand-alone selling prices at the commencement date of the contract for every commodity/service representing a separate performance obligation.

The term of a lease contract is the non-cancellable period of the lease contract adjusted by the periods covered by a lease extension option provided that the lessee is to a great extent certain that it will exercise such an option, and the periods covered with a contract termination option if the lessor is to a great extent certain that it will not exercise that option. The probability of exercising or not exercising the options is assessed at the commencement of the lease contract by taking into consideration all facts and circumstances that create economic incentives for the lessee, including all the expected changes to the facts and circumstances between the beginning of the lease term and the date of exercising an option. Some of these facts and circumstances can be associated with the market and the contractual terms and conditions – for example, changes in the market conditions, any costs associated with contract termination, etc. Others could be associated with the asset subject to the contract – for example, the significance of the asset for the business activity of the lessee, the expected improvements to the asset on behalf of the lessee, etc.

The term of a lease contract can be renegotiated on occurrence of changes to the non-cancellable period of the lease. This could happen, for example, if the lessee exercises (does not exercise) an option, which has not been (has been) involved when determining the term of the lease, or if an event occurs that would oblige the lessee to exercise (not to exercise) such options.

1.2. Recognition of lease contracts by the lessee.

A lessee measures a *lease liability* at the present value of the lease payments that have not been paid at the commencement date of a lease contract. The lease payments that constitute the value of the lease liability involve the payments associated with the right to use the asset over the term of the lease contract, including:

✓ Fixed payments, which are unavoidable, less any lease incentives that would be obtained after the commencement of the lease term;

✓ Variable lease payments that depend on an index or a rate, initially measured on the basis of the index or rate at the commencement date of the lease contract – for example, lease payments linked to the Consumer Price Index (CPI) or the interest rate of the London interbank market (LIBOR), etc.;

✓ Amounts expected to be paid by the lessee under residual value guarantees;

✓ Exercise price of a purchase option for an asset if the lessee is to a great extent certain that it would exercise this option; and

✓ Penalty payments on termination of a lease contract if the contractual term reflects lessee's termination option.

The discount rate used to determine the present value of the liability under the contract is the interest rate implicit in the lease contract. This is the rate which equals the aggregate present value of the interest payments and the unguaranteed residual value to the sum of the fair value of the asset subject to the lease contract and all initial direct costs made by the lessor. [Musov, 2016]. If the lessee cannot easily determine the interest rate in the contract, the lessee should apply the incremental (implicit) borrowing interest rate under lessee's liability. The implicit interest rate is the interest rate the lessee would have to pay to borrow over a similar term, and with a similar security, the funds necessary to acquire an asset of similar value under similar economic conditions. Lessees should take into account the currency used when determining the implicit interest rate: The measurement is based on the payments made under the contract. Example: A European airline company (with the Euro being its functional currency) concludes a contract for an airplane lease with an American lessor and makes the payment in US dollars. In this case, the implicit interest rate is determined on the basis of US dollars. The lease liability should be revalued each period as a result of changes to the currency rate.

After initial recognition, *lease liabilities* are measured on amortized cost according to the effective interest rate method. The lessee should simultaneously recognize the following in profit or loss for the period (unless they are included in the carrying amount of another asset): (a) interest on the lease liability and (b) variable lease payments that have not been included in the initial measurements of the lease liability.

The lessee shall initially recognize the *right-of-use asset* at cost, which involves:

✓ the initial measurement of the recognized lease liability;

✓ all lease payments made on or before the commencement date of the contractual term less the already obtained lease incentives;

✓ the initial direct costs incurred by the lessee – additional costs on concluding the lease that otherwise would not have been incurred. These costs include: commissions, costs on preparation of documents in connection with the performance of the contract, etc. The following costs are not included: staff salaries, costs on legal advisers' fees incurred before the commencement of the contractual term, costs on the negotiation of the contractual terms and conditions, advertising costs, etc.

✓ the estimated costs that would be incurred for decommissioning and removing the asset, for restoration of the site on which it is located, determined on the basis of IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.*

Right-of-use assets are presented in the financial statements: according to the cost model; fair value model and revaluation model under certain conditions.

On subsequent presentation of right-of-use assets according to the cost model, the lessee presents the assets at cost less accumulated depreciation and accumulated impairment losses. The depreciation method of the right-of-use assets should reflect the model according to which the entity is expected to obtain the future economic benefits from them. The depreciation of a right-of-use asset begins at the commencement date of the lease – the date on which the asset is made available for use to the lessee.

For certain assets, the lessee applies the following presentation rules:

✓ if the entity subsequently measures its investment property according to the fair value model in consistence with IAS 40 *Investment*

Property, the entity should also apply that model to the right-of-use assets that meet the definition of investment property; and

✓ if the entity subsequently measures a certain class of property, plant and equipment according to the revaluation model in consistence with IAS 16 *Property, Plant and Equipment*, it may apply that model also with regard to all its right-of use assets that belong to the same class of property.

The right-of-use asset is presented in the *Statement of Financial Position* separately of the remaining assets or together with the respective assets, taking into account that the items containing right-of-use assets are required to be disclosed in the notes to the statement. Lease liability is reported separately from other liabilities in the statement or together with the remaining liabilities with the items containing lease liabilities disclosed in the notes.

In the *Statement of Income*, the depreciation cost accrued for the right-of-use asset is presented separately from the interest expense. Costs on variable lease payments, costs on short-term lease contracts, costs on leases of low-value assets are reported or disclosed.

In the *Statement of Cash Flows*, the payments for the principal portion are revealed within the line of cash flows from financing activities, and the payments for the interest portion are revealed according to the policy elected under IAS 7 *Statement of Cash Flows*. Payments of leases for low-value assets, short-term lease payments and variable lease payments not included in the lease liability are classified within the line of cash flows from operating activities. As a result of applying the new standard to the lessee, most key ratios and indicators will change, such as: indebtedness; profit before interest, taxes, depreciation and amortization (EBITDA); profit before interest and taxes (EBIT); return on capital / return on capital employed (ROCE); earnings per share (EPS) / net income; operating and financial cash flows [Markova, 2018].

1.3. Recognition of lease contracts by the lessor. As to the reporting by the lessor, IFRS 16 preserves the key requirements of IAS 17, as well as the classification of lease contracts. The new standard requires the lessor to classify each lease contract as a finance lease or as an operating lease and to apply different models for their accounting treatment. The guiding principle in this classification is the substance over form principle, and the classification is made at the very inception

of the contract on the grounds of the substance of the transaction rather than on the legal form of the contract.

In the event that the contract is classified as a *finance lease*, the lessor is to write off the asset from the statement of financial position and to recognize it as a finance lease receivable. The initial measurement of the finance lease receivable is equal to the *net investment in the lease*. The net investment in the lease represents the present value of the gross investment in the lease calculated through the means of the interest rate implicit in the lease contract. The gross investment in the lease is determined as the sum of the lease payments receivable by the lessor and the unguaranteed residual value accruing to the lessor.

Over the lease term, the lessor recognizes a finance income based on a pattern reflecting a constant rate of return on the net investment in the lease, i.e. according to the effective interest rate method. The lessor simultaneously reduces the finance lease receivable and the difference between the gross and net investment in the lease by the sum of the lease payments (the unearned finance income). The provisions of IFRS 9 *Financial Instruments* are applicable with regard to derecognition and impairment of the net investment in the lease.

In case the contract is classified as an *operating lease*, the lessor recognizes the lease payments received under the contract as income. The recognition of income is on a straight-line basis or another systematic basis, if it better reflects the pattern in which the benefit from the use of the asset is diminished. All costs, including depreciation, incurred for the purpose of earning the lease income shall be recognized in the reporting period as current expense. The initial direct costs incurred by the lessor in connection with the negotiation and obtaining of an operating lease have to be added to the carrying amount of the asset and to be recognized as an expense over the lease term on the same basis as the operating lease income is recognized.

In the statement of financial position, the lessor presents the assets subject to finance leases as receivables, while usually in the statement of income, the selling profit or loss is presented according to IAS 1, and interest is presented as interest revenue.

Assets subject to operating leases in the *Statement of Financial Position* are reported according to their nature. For operating leases, lease income is presented separately in the statement of income, and in

the statement of cash flows they are presented in the cash flows from operating activities.

2. Licensing of assets.

2.1.Recognition of licenses as accounting items – specifics and types. The subject of the second part of this research article is the licensing of intellectual property items, including those provided by lessors within the scope of IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*; as well as the rights of lessees under licensing agreements within the scope of IAS 38 *Intangible assets and of NAS* 38 *Intangible Assets*.

It should be specified that licenses not only constitute a temporary model of acquisition and use of intellectual resources (including those not recognized as assets such as "know-how" for example.), but they themselves are intangible assets for the entities that have obtained them. No change of ownership occurs for them, as one resource can be used by many "buyers" at one and the same time together with the owner. This double-sided aspect determines their unique character as accounting items, having no analogue among the remaining assets. Namely the specifics of the item drew author's interest to this research.

Historically, licensing trade occurred in connection with the granting and acquisition of licenses for inventions as the main object of intellectual property. The origination of licensing transactions dates back to the XVIIIth century. The economic preconditions for their development occurred as a result of the constantly growing significance of inventions and entities striving to own them for the purpose of their manufacturing implementation and business performance. The first licensing transactions have been conducted after the adoption of patent laws in the respective countries. Initially, due to the low level of the international division of labour, licensing transactions used to be performed between distinct enterprises in the territory of one and the same country. At the beginning of the XXth century, licensing agreements turned into a separate branch of international trade with its specific object of purchase and sale being the scientific and technical achievements, and above all – the inventions.

In practical terms, two groups of licensing transactions can be provisionally determined – intellectual property licensing and business licenses/rights or permits for performing certain activity, under certain conditions and for a certain period of time (for example, licenses

obtained from the government in the field of transport; media and broadcasting licenses; sport team licenses; greenhouse gas emission allowances, etc.).

The main items of intellectual property license trade of the enterprises are patents for inventions, utility models, industrial designs and trademarks. In practice and in theory, two major groups of purchase and sale transactions could be distinguished for them:

- Traditional purchase and sale transactions, where disposal of property in an intellectual product is carried out;
- Specific type of "purchase and sale" transaction called licensing, where the owner of an intellectual product may permit another person (entity) to use this product concurrently with him [Borisov, 2009].

The need for licensing intellectual property items is substantiated by their intangible and unique nature. In turn, the latter determine the specifics when performing the business transaction with them. Generally speaking, the distinctive characteristics can be reduced to the following:

- the intangible substance of intellectual property is expressed in the fact that actually the product is information – trading in intellectual property is trading with the information it contains and not with its material medium or expression;
- possibility that the consumer value of the items could be used both by the owner (seller) and the buyer (lessee) at the same time.

With regard to transactions that involve granting of licenses, there is no act of disposal of ownership because the owner of the intellectual product (patent holder) remains unchanged. The owner only gives permission (license) to another person to use the product under certain conditions and a licensing agreement is concluded for that purpose. An essential feature of this type of transactions is the circumstance that the "buyer" can be either a single person, or also an unlimited number of individuals (enterprises) where each one of them, along with the owner, makes use of the consumer value of the licensed intellectual product. Other distinctive characteristics of this specific transaction that affect the arrangements of reporting are:

- the price of intellectual property items can be earned multiple times (sale of multiple licenses for one and the same item);

▪ possibility that two types of prices can exist for the same product: a/ one-off price on one-off licensing of an item; b/ aggregate price – where multiple licenses for one and the same item are available;

▪ license price can be earned in advance, without actually obtaining the economic effect of its usage on the basis of which the price has been determined;

▪ regardless of the fact that the intellectual product is the same, each separate license for the product can have a different price

Irrespective of the type and scope of intellectual property licenses, the common between them is that, for the receiving reporting entity, they are recognized as intangible assets since they cover the threshold criteria adopted by IAS 38 and NAS 38 [IAS 38, NAS 38].

A uniform classification of the types of licensing agreements does not exist in the theory and practice. The objective factors that give rise to the difficulties are: usage of numerous and different in nature criteria when characterizing licenses; existence of a variety of forms of licensing agreements in the international practice depending on the licensing object, its patent protection, the restrictive conditions under the agreements, etc. For the purposes of determining the parameters of a license as an accounting item, we are going to present a classification based on the usage of the following criteria:

• according to the volume of granted license rights;

• depending on the legal protection of the object of license;

According to the volume of granted license rights. The classification of licenses depending on the rights granted is used in the national and international practice to determine their respective type. The type of the license is recorded in a licensing agreement. According to this criterion, licenses could be[16]:

[16] The presented classification is established in practice and adopted by the prevailing part of the experts in this field. Bulgarian normative acts and regulations provide that licenses are classified as exclusive and non-exclusive; full or limited. The latter two groups appear to be disturbing with regard to the applicability of the internationally acknowledged terms. If we assume that a „full" license means that it has no territorial limitations, and a „limited" one – exclusive license with territorial limitations, then the assumption of a possibility for a variant of „full non-exclusive license" is disturbing to say the least.

• full license – permission to use something, where the buyer is granted all the rights deriving from the patent of an intellectual property product for the exception of the ownership of such product. Full license is very close in nature to sale. The difference is that change of ownership occurs upon a sale, while with full license, the patent holder remains the owner but he provides all the rights originating from the patent protection to the licensee, under distinct conditions.

• Exclusive license – essentially, this is a full license for a certain territory. Or, in this type of transactions, the licensee is granted the right to use the intellectual product in a particular territory. In the same territory, the patent holder (the seller) loses its right to use the object himself or to grant other licenses. The patent holder retains their rights in territories other than those agreed on in the licensing agreement.

• Non-exclusive license (regular or simple license) – the licensee is granted a territory in which it may use the licensed object. In the same territory, the beneficiary (the seller) itself retains the right to use the object or to grant other licenses (other licenses are provided for other territories).

According to the legal protection of the objects of license. Three major classification groups can be differentiated depending on the existence or non-existence of legal protection of the objects of license trade:

• Patent (protected) license – contracts where a license is provided for a legally protected intellectual property item.

• Non-patent (unprotected) license – contracts where a license is provided for an intellectual property item which is legally not protected. Usually, an object of this particular type of licenses is entity's know-how.

• combined (mixed) licenses – the object of the licensing transaction is a patent protected industrial property product with the concurrent provision of the necessary manufacturing experience and knowledge (know-how) for its manufacturing implementation and exploitation. These are the most frequent licensing agreements in practice.

Other ones can be added to the above classifications, such as the differentiation of licenses into voluntary and compulsory (forced), into limited (exclusive and non-exclusive) and unlimited (full), paid and royalty-free licenses, etc. Other types of licenses can also be met in the

licensing trade practices, which occur in strictly defined situations such as: sublicense, cross-license, forced license, license by operation of law (license readiness) and others. Every one of these types of licenses has its own specifics that also predetermine the particulars in the organization of their accounting treatment.

The second determinant factor for defining a license as an item of accounting requires that a license should meet the intangible asset recognition criteria and that value (measurement) of the licensing transaction be reliably determined. According to NS 38 and IAS 38, externally generated intangible assets are measured at cost upon their acquisition. Two major approaches to license valuation are known in the theory and practice:

- in the *first (cost) approach, the price is a function of the costs* and is determined based on socially necessary costs plus an average rate of profit;
- in the *second approach, the price is a function of the income* and is regarded as part of the income that is obtained from the license purchased for the intellectual product. This approach is most frequently implemented through the so called licensing fee method.

The evaluation (price) of intellectual products in licensing transactions can be determined by using the following basic methods:

▪ *excess earnings rate method – the value is calculated as part of the future profit (effect)* a buyer would obtain from the license acquired. Considered from buyer's position – how much would I pay to become an owner? Forecasted earnings are determined according to the economic performance of the business activity. Excess earnings represent 15-30% of the net profit, and amortization is 15-30% of the excess earnings. If capital expenditure is involved, the complete profit is taken into account, not only the excess earnings.

▪ *Licensing fee method* – the value is calculated as a certain royalty rate of the net earnings of the realized license sales. The starting position taken into account in this method is the well-established royalty rate for manufacturing where the licensing transaction is performed and though the volume of production one can get to the price. The royalty rates of the revenue gained from sales of a licensed product vary between 0.1 and 20 % and as a matter of fact they constitute a relation between the estimated price and the total value amount. The determining of this rate is based on an expert appraisal by an assessor who takes the

following into account: royalty rates of the agreements concluded for the respective country; intellectual property uniqueness degree; soundness of patent protection; volume of production. This method is more favourable for buyers because there is income earned in the first place and on that basis the consideration for the seller is determined. As a rule, the agreement provides a clause of minimum payment which is payable regardless of how events actually unfold.

As a matter of fact, fair market value of licenses is calculated in the first place by determining the value according to the method of excess earnings rate, and after that it is also determined according to the licensing fee method.

In order to be able to present the fundamental provisions of the applicable accounting standards regarding the valuation and reporting of licensing agreements, it is necessary to also clarify the main forms of payment of the price for a license – lump sum payment, royalty payment and a combined form of payment.

Lump sum form of payment. It essentially consists in fixing the estimated price of the license in the agreement as a fixed amount which the lessee is obliged to pay to the lessor in a one-off payment or in installments. The level of the price is not directly connected with the actual additional profit of the license, and it is calculated on the grounds of a presumptive (estimated) profit. Therefore, buyer's earning of profit at a level exceeding the profit included in the estimated price does not result in the buyer's payment of additional amounts to the seller.

Payment through deductions (royalty). In this form of payment, the licensee pays regular deductions to the licensor as of the date fixed in the agreement. The deductions can be defines as:

- ✓ a percentage of the profit earned (due to the relative nature of the level of profit, this manner is relatively rare in occurrence);
- ✓ a percentage of the sales revenue from a licensed product for the term of the agreement;
- ✓ a percentage of the value of a unit produced based on the license.

In order for the seller to be guaranteed against possible manufacturing failures or commercial setbacks of the licensee, usually the agreement fixes the so called guaranteed minimum annual payments.

Combined form of payment. The licensee pays out a portion of the estimated price after conclusion of the agreement as a lump sum

(initial installment), and the remaining portion is paid in the form of royalties (deductions) after the implementation and usage of the license is organized. The amount of the initial installment usually does not exceed 50% of the estimated price, it is non-refundable to the licensee and serves as a compensation for licensor's costs in possible events of manufacturing or commercial failure of the license recipient. At the same time, when commercial success takes place, conditions are arranged for the licensor to receive additional revenue in the form of deductions (royalties).

In the group of intellectual property licenses, special attention should be paid to the acquisition of the so called *software licenses,* as the intangible assets «best known» in the practice. Several accounting items occur in the chain «computer equipment – operating system – specialized accounting software for example – annual fee for the software updates": one fixed asset, two intangible assets and a current expense recognized in the reporting period. The correct determining of accounting items preconditions their adequate accounting presentation.

The second provisory group of licenses includes the so called *business licenses, i.e.* permits or rights to perform a particular business activity over a certain period of time and in observance of a definite group of conditions. The most frequently occurring example concerns the license fees of entities that are operators of taxi services. The license fees that the entity is going to use in its ordinary business for performing taxi services will be recognized as an intangible asset since they meet the threshold criteria specified in IAS 38 and NAS 38. Should the entity decide to sell part of these licenses to private taxi drivers, then they are not going to be recognized as intangible assets, but instead will be treated as goods according to IAS 2 *Inventories* and NAS 2 *Inventories* [Pozharevska, 2017]. These, as well as any other licenses/permits obtained, provided that they cover the threshold recognition criteria, should be classified as intangible assets.

Very often, greenhouse gas emission allowances are referred to the group of business licenses (permits) as well. In author's opinion, *they should not be recognized as intangible assets* in the enterprises, because intrinsically they are not rights but are liability repayment instruments. Moreover, they do not cover the threshold criteria specifying that an economic benefit should be realized and that the asset should be of substantial use when these benefits are generated. *They are a specific*

resource (inventory) for the entities emitting greenhouse gas and a specific commodity (inventory) for the entities that trade emission allowances. Their accounting recognition depends on the basis applied by the reporting entities. If they apply IAS and IAS 2, respectively, no issues arise in their treatment as inventory, because the definition of inventories does not require the existence of physical substance (materiality). If National Accounting Standards are applied, p.2 of NAS 2 *Inventories* is necessary to be amended by removing the restriction of recognizing only resources of material (tangible) nature as inventories. The best variant is that a new standard, similar to the French AS 21 *Greenhouse Gas Emission Allowances*, is developed, which would regulate this item, the identification and recognition approach, the evaluation of greenhouse gas emission allowances, the model of reporting and the manner of their presentation in the financial statements and in the non-financial statement of reporting entities.

2.2. Licenses recognized by the conceptual framework of IAS 38 and NAS 38 Intangible Assets. The great variety of licensing agreements presumes the configuration of an adequate information system for each one of these types in view of ensuring the managerial needs of the reporting entities. Since the separate presentation of each one of these types is not possible, the author has limited the research to the treatment of this problematic issue solely in terms of the manner of payment of licensing fees and rates (deferred and lump sum payments). The above specified classification criteria can support managerial staff in the organization of analytical reporting as well as when performing an analysis of the available intangible assets.

The accounting of licensing transactions for both of the contractors should conform with some major accents that are reduced to the following:

- for the licensee – the acquired license is treated as an intangible asset which is booked in the group of non-current assets of the reporting entity and is amortized within the framework of the agreed period of use of the permission;
- for the licensor – the license granted is treated as a contingent asset until the moment of the actual payment of licensing fees by applying the concept of realization. The earnings, according to the clauses of the licensing agreement, are treated as entity's operating income for the current period, within which they can be compared with

the costs incurred (principle of comparability between income and expenses).

The applicable accounting standards allow two variants of reporting licensing transactions: lump sum licensing and deferred payment licensing. Deferred payment in turn is divided into:

- fixed rate deferred payment;
- floating rate deferred payment (by applying a discount factor).

Deferred payment on obtaining a license can be compared to crediting, where the differences between the repayment installments and the actually paid amount are reported as current financial expense according to the benchmark treatment of IAS 23 *Borrowing Costs* (no equivalent national standard is available). When the acquisition is associated with a fixed-rate deferred payment, the initial evaluation is not adjusted with the difference between the supply cost and the amount of all payments. This difference is reflected as an interest expense (current financial expense). Where the acquisition is connected with a floating-rate deferred payment, the initial evaluation depends on:

- determining forecast values based on fluctuating rates;
- currency rate fluctuations.

The difference between distinct payments and the portions allocated to them is reflected as a current financial expense or revenue for the period in which it has occurred.

When the basis is changed depending on the currency rate, according to the provisions of IAS 21 and NAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* [IAS 21, NAS 21] on initial recording, a foreign currency transaction is booked in the reporting currency, by applying to the foreign currency amount the exchange rate between the reporting currency and the foreign currency at the date of the transaction. In transactions denominated in a foreign currency, accounting items occur as financial expenses and revenues, as a result of the application of different exchange rates.

The treatment of licenses according to the useful life criterion differs between the national and international standards. National Accounting Standard 38 does not admit the recognition of non-amortizable assets, what in author's opinion does not always allow the correct presentation of licenses as assets (for example, a long-term broadcasting license with an option to extend the term of the agreement). Another significant shortcoming of NAS 38 is that the application of the

revaluation model is inadmissible for the entities whose accounting basis is the National Standards. Both of these issues (limited useful life period and impossibility to adjust the evaluation of a license to the real market value) result in significant problems in their accounting presentation. In author's opinion, the National Accounting Standards should be revised in this part.

2.3. Recognition of income from licensing transactions according to NAS. When characterizing licensing agreements as reporting items, there is the question referring to the application of the concept of realization on the recognition of income from licensing fees for the beneficiary. According to IAS 18 *Income,* the income in the form of license fees and rates gained from the use of the assets of a given reporting entity by other entities is recognized when:

- the amount of the income can be reliably measured;
- the entity has economic benefits associated with the transaction;
- the clauses of the licensing agreement have been performed.

When the licensing fee or the percentage of the revenue depends on the realization of a future event, the revenue is recognized only when their receipt is possible (what usually happens when the event occurs).

The accounting of income is based on the principle of accrual basis and on the principle of comparability between income and expenses. The provisions of AS 18 *Income* are founded on the assumption that the amount of income and expenses incurred, or of those that will be incurred for the finalization of a transaction, are reliably determinable and that it is probable that the entity will realize economic benefits as a result of the transaction it has been executing.

There are some provisions in NAS 18, however, that reveal the lack of knowledge on behalf of the regulating authority with regard to the specificity of licenses as a characteristic. An example in this respect is the following text: „the assignment of rights against a fixed fee or a non-refundable guarantee pursuant to a non-cancellable agreement allowing the licensee to freely use these rights, while the licensor has no other performance obligations, is actually considered to be a sale and the revenue is recognized at the moment of the sale". In itself, this is a full license, and not a sale, because no change of ownership occurs. In author's opinion, NAS 18 should also be revised by taking into account the specifics of licensing transactions.

2.4. *Revenue from licenses within the conceptual framework of IFRS 15.* Unlike the repealed IAS 18 R*evenue* according to which the recognition of revenue is based on the concept of the transfer of risks and rewards of ownership of goods, IFRS 15 conveys that the recognition of revenue is performed according to the *concept of the transfer of control over goods* or *services to customers* [IFRS 15]. The common requirement of IFRS 15 is that the revenue should be recognized when (or as) the seller satisfies the performance obligation by transferring the good or service to a customer. Goods or services are considered to be transferred to a customer when the customer obtains control of the respective assets (par.31). Indicators of transfer of control to a customer according to IFRS 15 (par. 38) are: **the entity has a substantial right to payment for the asset; the customer has legal title to the asset**; the physical possession of the asset is transferred; the customer bears the **significant risks and rewards of the ownership of the asset**; the customer has accepted the asset. In contrast to the repealed standards IAS 18 and IAS11, IFRS 15 contains detailed requirements about the method of accounting for: contract modifications; combination of contracts; costs of obtaining a contract and costs to fulfill a contract; *granting licenses*; options to purchase additional goods/services. The main aspects when applying IFRS 15 as to the recognition of revenue from licenses can be defined as follows:

- identification of contracts and of performance obligations thereto;
- determining whether the license, as a right to use intellectual property or as a permission (business licenses) is an identifiable intangible asset;
- taking into account the specificities when treating licenses granted by a lessor: “software as a service” agreement (SAAS)[17] . It should be noted that when there are implementation services included in the agreement – in these cases it is more difficult to conclude that the customer is provided with a separate service under the SAAS agreement and it is impossible to determine an identifiable intangible asset;

[17] Example 11 of the explanatory notes to IFRS 15 illustrates this decision within the context of software which is subject to a right-of-use license.

- the revenues from the sale of the license are recognized at the moment when the rights are transferred to the customer;
- in many cases, the price of a separate ”sale” (of a pack of business licenses for example) is not explicitly specified in the agreement and therefore it should be measured - IFRS 15 does not prescribe a specific measurement method, but the distribution has to precisely determine the price of each position, if the positions are separately sold;
- the difference between the intellectual property rights and the additional rights have to be reliably determined;
- royalties based on the usage of an intellectual property item are recognized when the usage occurs or the performance obligation has been satisfied, depending on the later of the events (§ B63 IFRS 15):
- as to the treatment of costs for the fulfillment of contracts, the standard requires that the entity should make a judgment – whether these costs fall within the scope of another accounting standard and whether they meet the capitalization criteria;
- it is required that entity’s statement of financial position should present the assets under contracts with customers or liabilities under contracts with customers depending on the relationship between the entity’s performance and customer’s payment.

Due to the specifics of licensing agreements, it is necessary for the entities to focus their attention on the new model of transferring the rights to use intellectual property based on control, which would change the moment of revenue recognition in line with the provisions of IFRS 15.

Conclusion. The subject and the range of problems with leasing and licensing of assets are multifaceted and there are quite a few problematic fields to solve on a national scale, both in aspects of theory and scientific application. The authors attempted to present some of the specific focuses and to come up with suggestions on overcoming regulatory and application problems. The conclusion that can be generally drawn is that the national accounting standards have to be updated and adjusted to the dynamic changes of IFRS/IAS. At this stage, the predominant part of the National Accounting Standards has not been revised since the year 2008.

Literature

1. Musov M., Bacheva Sn. (2016). *IFRS-uchebnik*, Izdatelstvo Stopanstvo, UNSS, Sofia.

2. Bacheva Sn., Pojarevska R (2019). *Konseptualna ramka- razvitie i problem.* Konferensia ”95 godini katedra Schetovodna otchetnost”', Ikonomicheski universitet,Varna.

3. Markova, M. (2018) *Publichno –chastno partniorstvo- susnost i otchetna ramka.*Izdatelstvo Stopanstvo, UNSS, Sofia.

4. *International Financial Reporting Standards (IFRS) 16 Leases.* URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/. [Accessed May, 22, 2019].

5. Zakon za schetovodstvoto. Accounting Law (2015). URL: https://zakonnik.bg/document/view/other/149848/5273327 [Accessed May, 22, 2019].

6. Borisov B. (2009). *Intellectual Property: Policy, Law and Economy – Handbook*. University Publishing House “Economy”, UNSS, Sofia

7. *International Accounting Standards (IAS) 38, National Accounting Standards (NAS) 38 Intangible assets.* URL: http://balans.bg/195-nsfomsp-obshti-razporedbi/ [Accessed June, 03, 2019].

8. Pozharevska, 2017. *Schetovodni aspekti na intelektualnia capital.* Izdatelstvo Stopanstvo, UNSS, Sofia.

9. *International Accounting Standards (IAS) 21, National Accounting Standards (NAS) 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.* URL: http://balans.bg/195-nsfomsp-obshti-razporedbi/ [Accessed June, 03, 2019].

10. *International Financial Reporting Standards (IFRS) 15 Revenue from Contracts with Customers.* URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/#translations [Accessed June, 03, 2019].

ADAPTATION OF LAND ACCOUNTING TO THE REQUIREMENTS OF INTERNATIONAL LAW AND THE OPEN AGRICULTURAL LAND MARKET IN UKRAINE

Havryliuk O.O., *Ph.D.,*
associate professor of the Department of Accounting and Audit
Lutsk National Technical University

Agricultural lands are the basis of Ukraine's national wealth. Proper accounting and especially assessment can be a significant impetus to the economic development of the state because an objective understanding of the financial value of the land bank and the ability to manage it rationally forms the basis of land use and management in rural areas.

The land is divided into different categories. One of the most difficult is the accounting of agricultural land. They are the means and the subject of labor at the same time, by which to measure the effectiveness of their use. Land plays a major role in the economy of agricultural enterprises. They are the natural basis of agricultural production and the main factor of profitability for agricultural enterprises. The volume of crop production depends on their indicators. In particular, scientists say that the average crop yield of 80 percent is determined by the quality of the soil [6]. This requires the most rational construction of the accounting system land owned by enterprises.

Prominent world and Ukrainian economists, including physiocrats, have taken up land accounting issues. In Ukrainian science, this issue is devoted to a large list of works by P. Gaydutsky, M. Danylyshyn, M. Demyanenko, G. Kireytsev, V. Zhuk, S. Legenchuk [8], L. Suk and other agrarian scientists. This work draws upon contemporary researchers O.V. Chumak [3], J. Loughrey [9], F. Van Holst [10], O.F. Yarmolyuk [12]. The importance of this object is determined by the fact that the population of the globe is becoming more when agricultural land is becoming less. The availability, and therefore the quantitative and qualitative accounting of land, especially arable land, is crucial.

The peculiarity of accounting for land relations is the different reflection of the same land plot, depending on the specifics of its constituents of private property rights. First of all, it should be clarified

that the right of private ownership of land may include the following functionality: ownership, use and disposal. Ukrainian law now allows one or more land rights to be acquired. In addition, they will be reported in different asset groups.

The opening of the land market widens the possibilities of changing the ownership of agricultural land. This will lead to the fact that in today's economy, land, as every asset of the organization, will become a full-fledged object of accounting. There is a problem with this:

- improvement of forms of primary accounting documentation, which are issued in the course of transactions with the land;
- development of procedures for forming registers of analytical and synthetic accounting of land in agricultural enterprises;
- establishment of a clear procedure for the accounting of own and leased land;
- valuation of land taken into account on the balance sheet of the enterprise.

Scientists make suggestions for improving land accounting in the publications. Among them: the introduction of the form of the primary document for the disposal of land [1], the creation of quantitative-cost analytical accounting at the enterprise in a specially developed accounting register book of land accounting [6], offer correspondence of accounts related to the organization of land accounting with the cadastral and market value.

Land as a means of production has a number of features. First, the land is not the result of human labor. It is impossible to produce land as any other means of production. It is created by nature. On this basis, some scientists have formed a strong opinion: “Since the creation of land is not spent human labor, as for other means of production, it has no value. When using the land, no depreciation is made, therefore, it does not participate in the formation of the cost of agricultural products” [2]. In our view, this view is not entirely correct. Land must have value. Humanity doesn’t create it, but it always makes land fertilizer, holds liming, gypsum, drainage and a number of other measures that improve its fertility. That is, people constantly invest in the land of labor and financial resources. On this basis, it should be concluded that land has value. Also in this situation not to be confused with the cost of increasing the fertility of the soil and the cost of cultivation of cultivated plants. These costs should be fully included in the value of crop

production. The other costs should form the value of land, which in parts, should be transferred to the value of crop production through the depreciation process.

There are scientific works in the Ukrainian scientific literature, where land is regarded as a means of production that does not lose its properties. This is also not true, as there are soil erosion phenomena.

These facts prove the opposite: the fertility of the soil is reduced and their reproduction should provide financial resources. Therefore, the cost of production of plant products should include the cost of reproduction of agricultural land, to depreciate, and create a fund for the reproduction of agricultural land.

Similarly, the features of the land resources are that it cannot be enlarged, it cannot be replaced by another means of production, it cannot be moved from one place to another. The land is unequal in quality.

Land, as a fixed asset, should have its accounting technique that would allow taking into account all its specific features. Land accounting in agricultural enterprises is one of the types of a general system of accounting, which should not be considered separately, but as a component of accounting. It plays an important role in providing the necessary information on land use not only of the economy but also of the state land account. The accuracy and reliability of this accounting are directly dependent on the accuracy and reliability of information about each land user included in the land fund of territorial communities and ultimately the whole country.

A large proportion of the land fund used by business entities is in the legal field lease or perpetual lease (emphyteusis). In exploring this issue, it is important to identify the key differences between emphyteusis and land leases, since they directly affect the accounting methodology for such business transactions.

In a more detailed analysis, it turns out that such a contract has significantly more advantages compared to renting. However, this is mostly true of the emphyteusis, which does not take into account the public interest of the state and (compared to the lease) increases the risks for the landowner. The main benefits are:

- more free in the procedures and methods of contracting: form, legal relations, notarization, notes;

- the lease term of the land is limited at the legislative level (from 7 to 50 years), for emphyteusis, this applies only to lands of state and

communal ownership (50 years), although certain by-laws have advisory provisions for limiting the minimum period);

- unlike the lease, the procedure for calculations under the emphyteusis agreement is not regulated by law, the procedure for calculating the contract at the time of its conclusion is generally accepted;

- in the case of leasing legal relations, the tenant and the lessor may be replaced only by common agreement, except in cases provided for by law. When signing the contract of the emphyteusis, the landowner has virtually no direct influence on the object. The exception is when the user of the land uses it not for the intended purpose or by its actions degrades its natural characteristics.

If the method of accounting for the lease of agricultural land is considered sufficiently widely, there are significant gaps in the mechanism of reflection of the emphyteusis in the accounts and the balance. Emphyteusis as the right to own another's land for agricultural purposes and to profit from such activities is identified by most scientists as an intangible asset within economic assets.

From an accounting point of view, following the Ukrainian laws, an intangible asset is a non-monetary asset that is not tangible and can be identified. A prerequisite is the existence of expected future economic benefits from its use. The financial service of the enterprise based on the submitted documentation should be able to reliably estimate the cost of acquiring the right of the emphyteusis.

The simplest way to pay in this case is to pay 100% of the cost at the time of the contract. A very similar interpretation of these provisions is found in IAS 38, which provides the following criteria for recognition of a non-current asset as intangible: a non-monetary asset; lack of physical substance; 3) a resource controlled by an entity that is expected to receive economic benefits; 4) the possibility of identification.

Therefore, the acquisition of the right to own a foreign land based on the contract of the emphyteusis is legitimately reflected as an intangible asset both by international and Ukrainian accounting methodology. At present, land accounting, including primary ones, are being constructed with the allegation that the land data has been purchased by an agricultural enterprise for a fee or fixed for use on the landholding.

The object of accounting for land in agricultural enterprises should be the general land fund of the enterprise: and land that is in use of the enterprise, regardless of whose ownership it is (figure 1).

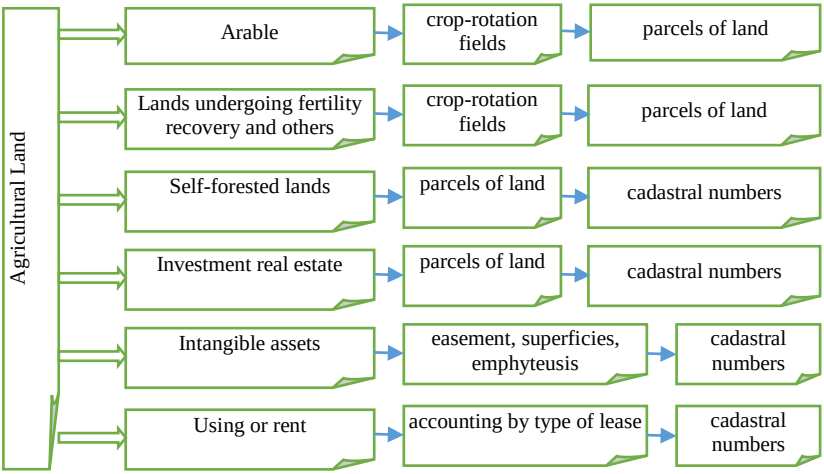


Figure 1. Agricultural land accounting in accordance with International Financial Reporting Standards

In terms of accounting reform and its transition to international standards of financial reporting sooner or later, companies still have to consider the entire land fund they use. According to international standards, assets are resources that are controlled by the enterprise and from which it is possible to obtain economic benefits. Ownership of an asset does not matter. If, for example, wheat is grown on leased land and then it is sold and income is generated, then, in this case, the land is an asset of the enterprise to be taken into account on its balance sheet.

Therefore, the key task for today is to solve the following problems:

1. Accounting for land plots of agricultural enterprises.
2. Accounting for land plots divided into shares.
3. Accounting for leased and leased land.

The main sources of primary land information at the enterprise are land management projects and plans. These documents are the basis for completing the cadastral book. They contain general information about

the economy, consider its natural conditions (climate, terrain, hydrography and hydrology, vegetation, soil type). They provide a complete description of soil groups and recommendations for their use, distinguish categories of soil erosion, land reclamation fund and offer anti-erosion measures, in addition, the document also includes soil protection. The table material provides information about examines soils in terms of land types, morphological traits, genetic horizons, the humus content of the main soil types.

A common feature of these documents is that these documents are formed on request of the farm by specialized organizations, they show the state of the land on a certain date and do not reflect the annual changes in land use. Such changes are made annually by the chief agronomist in the Field History Book. This book records the use of arable land, fertilization, sowing time, implementation of agricultural measures, yield. On the basis of this book, annual records are kept in the land cadastral register of the farm.

Currently, all lands should be included in the financial system, and this is especially important for agricultural land, on a separate synthetic account, for example for agricultural organizations the account may be called “Agricultural Lands”.

Otherwise, the land under permanent use should be recorded. Author Krot Y., an accountant at a budget institution, had the need to account for a parcel of land owned by an organization for permanent use. Accordingly, the author of the article has a logical question: how to properly account for such land - as a part of fixed assets for subaccount “Land” or as intangible assets for subaccount “Rights to use the property” [7]. In our opinion, such land plots should be accounted for as a fixed asset.

The final stage of the accounting process is the preparation of financial statements. We consider it appropriate for agricultural enterprises to include them in the balance sheet in section I “Non-current assets” a separate article “Agricultural Land” and to present information on it in the notes to the financial statements. Currently, the quantitative composition of land is shown in the specialized reporting of agricultural enterprises, but in order to adapt Ukrainian accounting to international standards, it is necessary to measure them in value terms.

Agricultural land is both a means and an object of work. On the basis of a comparative analysis of the works of scientists and

practitioners [1- 12], we have established that land should be taken into account as a separate object of immovable property in the composition of fixed assets on a separate synthetic accounts include data analytical accounting, which is useful for analyzing land use and fertility.

We consider it expedient to introduce in the classification of accounting objects by composition and purpose and economic content a separate accounting object - agricultural land and to include them in a separate synthetic account. It will allow adapting the Ukrainian accounting system to international requirements.

In turn, the proposed measures will increase the control over land use by agricultural producers, as well as bring the carrying value of the assets of the enterprise closer to their true valuation.

Literature

1. Alden Wily, Liz. Collective land ownership in the 21st century: Overview of global trends. Land, 2018, 7.2: 68.
2. Business Economics: a Textbook / F.V. Gorbonos et al. Kyiv: Knowledge, 2010. 463 p.
3. Chumak O.V. Coordination of elements of accounting policy on land resources. Economic space. 2018. No. 134. S. 205-214. DOI: https://doi.org/10.30838/P.ES.2224.050618.205.124
4. Karagodin D.O. Land accounting in agricultural organizations: problems and solutions. Bulletin of Eurasian Science. 2014. No. 6 (25). Pp. 2-17.
5. Koval L. and Zabolotchuk A. Accounting for land resources of agricultural enterprises in Ukraine. Effective Economics, 2018. vol. 4, available at http://www.economy.nayka.com.ua/?Op=1&z=6236 (Accessed 11 Nov. 2019).
6. Kozmenkova S.V., Kovanov S.I. Agricultural lands as an object of accounting: historical analysis and problems of the present. *International accounting*. 2015. No. 29 (371). URL: https://article/n/zemli-selskohozyaystvennogo-naznacheniya-kak-obekt-ucheta-istoricheskiy-analiz-i-problemy-contemporaneity (Accessed 25 Nov. 2019).
7. Krot Y. How to account for land to permanent land users. Budget accounting. 2018 No. 2. URL: https://i.factor.ua/eng/journals/bb/2018/february/ issue-7/article-34325.html (Accessed 25 Oct. 2019).
8. Legenchuk S.F.; Ostapchuk T.P. The converged accounting model: legal implications and social impact of influence on the objects of accounting for land surveys in a hybrid war. *Economy. Finances. Management: Topical Issues of Science and Practice*, 2018, 4. P. 93-104.
9. Loughrey, Jason; Donnellan, Trevor; Hanrahan, Kevin. The Agricultural Land Market in the EU and the Better Data Provision Case. *Eurochoices*, 2019.
10. Van Holst, Frank; Hartvigsen, Morten; Ónega Lopex, F. Land governance for development in Central and Eastern Europe: Land fragmentation and land consolidation as part of Sustainable Development Goals. *World Bank Land and Poverty Conference*. 2018.

11. Wunderlich, Gene (ed.). Land Ownership And Taxation In American Agriculture. Routledge, 2019.

12. Yarmolyuk O.F., Shishka R.S. Theoretical Aspects of Displaying Land Resources of Agricultural Enterprises in Accounting. *Uzhgorod National University Scientific Bulletin: Series: International Economic Relations and the World Economy.* Uzhgorod, 2019. Vip. 24, Part 3. P.142-148.

A RETROSPECTIVE LOOK AT NON-CONTROLLING INTEREST - FROM THE PAST TO THE PRESENT

Kamburova L., *PhD,*
Chief Assist. of the Department of Accounting and Analysis
University of National and World Economy

Introduction. Each economic group with less than 100% ownership of the subsidiary includes three parties: the parent, the subsidiary, and the non-controlling interest. The subsidiary becomes conditionally owned by two parties - the parent and the non-controlling interest.

At the earliest stages of the academic discussion of minority interest, its existence has not been disputed, but further analyses have not been made about its significance and its presentation in the financial statement. This is explained by the fact that the aggregate resources invested in an entity and the total returns earned from these resources have been the main point of interest. In this context, the division between majority and minority shareholders was not of such a contentious debate. Consolidated financial statements were considered to assist creditors in the assessment the overall solvency and, therefore, the breakdown of the ownership was irrelevant at the time.

1. Early adoption and consolidation theories. Walker (2006) notes that the term "minority interest" may be a misnomer. In a multi-tier holding company the controlling interest in the holding company may represent only a small part of the share of the shareholders' equity in the various companies that are subsidiaries of one another. He points to an example where a holding company (P), which owns 51% of the subsidiary (S1), which in turn owns 51% of another company (S2). P and S1 have fully invested their cash in shares of S1 and S2,

respectively. The balance sheets for the three companies and the consolidated balance sheet are as follows:

Table 1

Balance sheets of P, S1 и S2

Balance sheet of P			
Shares in S1	12750	Equity	12750
Balance sheet of S1			
Shares in S2	25500	Equity	25500
Balance sheet of S2			
Cash	50000	Equity	50000
Consolidated balance sheet of P, S1 and S2			
Cash	50000	Equity	12750
		Minority interest	37250
	50000		**50000**

Source: Walker, R. G. (2006), Consolidated statements: a history and analysis, Sydney University Press, p. 260

After the elimination of investments in subsidiaries and their equity, it is obivous that the minority interest holds the largest share of the capital in the group.

Another problem related to consolidation procedures is how to calculate and disclose minority interest. The main question is whether this interest should be separated from the equity of the majority owners or not. The scientific discussion unfolds in the following areas presented by Walker (2006):

• Whether the minority interest should be reported as a liability or as part of the company's share capital;

• Whether the income reported in the consolidated statements should be gross or net after deducting the share of the minority interest;

• Whether eliminations of intragroup profits arising from transactions with subsidiaries in which a minority interest exists should be considered a total profit or only the share of majority owners in those profits should be considered as a profit;

• Whether the minority’s interest in goodwill on consolidation should be incorporated in reported balance sheet figures.

These questions have found different answers depending on the applied concept of consolidation. Several leading consolidation theories have been developed in the accounting literature to serve as the basis for the development of modern standards and requirements - parent company theory, extended parent company theory, the proprietary theory, and the entity theory. More important contribution to the development of these theories and academic debate on the strengths and weaknesses of each theory have authors such as to the Mulcahy, Baxter aand Parker. The evolution of these theories is a reflection of the ongoing economic processes. The main reason why the parent company theory prevails over the first consolidations could easily be explained by the fact that during the first consolidations the subsidiaries were wholly (100%) or almost wholly owned by the parent. The current financial reporting standard that provides guidelines on preparing consolidated financial statements - IFRS 10, effective from the beginning of 2013 - was developed on the basis of the entity theory.

1.1. Entity theory. The entity theory, emphasizes the importance of the economic unity of all the entities in the group and gives equal importance to all shareholders who have a majority or minority ownership in the company. This theory arose around 1940s with the assumption that the consolidated financial statements are related to the presentation of the group's "activities". The main of the entity theory at the time was Munitz (Walker, 2006).

The entity theory develops consolidated financial statements that will satisfy the information needs of a wide range of users, including the shareholders of the parent, the shareholders of the companies that have acquired non-controlling interest and the creditors. The non-controlling interest in the subsidiary is stated in a separate line item in the equity section of the consolidated statement of financial position. The main features of these theory that relate to non-controlling interest can be summarized as follows:

First, the minority interest is accounted for by a proportional share of the net assets measured at fair value. It is presented as part of the equity.

Second, the consolidated net profit represents the total net profit for the economic group. The overall profit of the group is distributed in proportion to the ownership shares held by the parent and minority interests.

Third, in the case of intragroup profits and losses, the parent eliminates 100% of unrealized gains or losses in the calculation of consolidated revenue and allocates the sale of inventory between the two companies according to the parent ownership and the minority interest.

1.2. Parent company theory. According to the parent company theory, in the economic group, the shareholders holding a majority stake have the leading role and possess more importance. Therefore, this theory is based on the assumption that the consolidated financial statements are a simply an extension of the parent's individual financial statements and must be prepared from the point of view of the shareholders of that entity. The parent company theory has some specific features such as which elements of the consolidated financial statements to be disclosed when there is a non-controlling interest. When the economic group's net profit is reported, the parent shall only take into account the proportion of its interest in the subsidiary's net income. If there is a non-controlling interest, the proportion of the non-controlling interest in these revenues is recognized as an expense. Thus, the profit of the economic group is the same as the profit of the parent. Another characteristic feature of the theory is that the non-controlling interest in the subsidiary is accounted for as a liability in the consolidated financial statements. Unrealized gains and losses on sales made by the subsidiary to the parent are eliminated to the extent of ownership of the parent.

According to Baluch et al. (2010), the parent company's theory is more appropriate to use in cases where the parent acquires or implicitly controls the entire capital of its subsidiaries. In all other cases, the information provided by the consolidated financial statements will not be material to and useful to investors. The main features of these theory that relate to non-controlling interest can be summarized as follows:

First, minority interest is recognized in the consolidated balance sheet at the carrying amount of the subsidiary's equity plus a pro rata share of the change in retained earnings after acquisition.

Second, the consolidated net profit is the profit of the whole group, which is then distributed between the parent and the minority interest. The parent shall include its pro rata share of the profits in the subsidiary and eliminate any unrealized gains and losses.

Third, the parent eliminates all intragroup profits and losses on the sale of inventory by the parent to the subsidiary. The parent shall eliminate the proportionate share of the intragroup profits realized on the

sale of inventory from the subsidiary to the parent and all intragroup losses to the extent that the intragroup sale price exceeds the fair market value. Profits and losses on intragroup sales of fixed assets also require additional eliminations related to the adjustment of depreciation expenses.

1.3. Proprietary theory. The proprietary theory, also known as the theory of proportional consolidation, deals with the economic group from the point of view of the owners. Accounting information is presented in a manner that is useful to the entity's owners and the proportionate consolidation method is used. According to Hendricksen (1965), ownership can be defined as the net value of the company's assets for its owners, i.e. from the point of view of the balance sheet, this is the sum of the assets less the sum of the liabilities. Therefore, this value can be presented as the sum of the initial investment and the cumulative net profit after the acquisition less all the amounts paid to the owners (the distributed dividends). As it eliminates minority interest in consolidated financial statements, the proprietary theory is considered to be more applicable in the presence of sole ownership.

In fact, the company is considered part of the wealth of the owners. According to the proprietary theory, as described in Newby (2006), the increase in the company's net income is considered an increase in the owner's wealth. The main features of these theory that relate to non-controlling interest are:

First, the share of the minority interest in the net assets and the undistributed profits of the subsidiary are not recognized. Minority interest is not reported in any form in the consolidated financial statements.

Second, the net profit in the consolidated statements includes the proportional share of the parent in the subsidiary's profits by eliminating any unrealized gains or losses.

Third, the parent company eliminates, in proportion to its share, all intragroup transactions.

This current accounting practice does not strictly obey one or other of the consolidation theories. It mainly has features from the entity theory, but has some features from the other theories as well. The amendments to IAS 27 that took place in 2008 changed the term "minority interest" to "non-controlling interest". The change in terminology is dictated by the fact that the owner of a minority holding

in a company may not control that company and vice versa, the owners of the majority holding in the enterprise may not control that company as well. "Non-controlling interest" is a more precise description than "minority interest" regarding the equity share of those owners that do not have a controlling interest in the company.

Table 2

Recognition of the individual items in the consolidated financial statements according to the different consolidation theories

Items on the financial statements	**Entity theory**		**Parent company theory**		**Proprietary theory**	
	Share of the parent	Share of the minority interest	Share of the parent	Share of the minority interest	Share of the parent	Share of the minority interest
Revenue						
Expenses						
Net profit						
Goodwill						
Fair value of the investment						
Assets						
Liabilities						

Source: Baker, R., Christensen, T. & Cottrell, D. (2011), Essentials of Advanced Financial Accounting, McGraw-Hill Higher Education, p. 127–128.

According to Bahnson et. al. (2008) the shift to the term “non-controlling interest” will emphasize a parent’s substantive control over a subsidiary rather than a simple ownership percentage and will more usefully reflect the underlying economic and accounting concepts.

2. Current definition and valuation approaches. IFRS 10 defines non-controlling interest as equity in a subsidiary, not attributable, directly or indirectly, to a parent. The dispute over the presentation of the non-controlling interest in the statement of financial position is also resolved. Minority (non-controlling) interest is presented

in the consolidated statement of financial position separately from the liabilities and shareholders' equity of the parent.

Discussions in literature over the years have been whether minority interest should be treated as a liability. This issue was originally not of a great practical value, as the sources of funding are not usually distinguished on the balance sheet. Minority interest used to be presented on the balance sheets as a liability, as equity or at some point in the middle. The standard eliminates these options, specifically requiring the non-controlling interest to be presented as a separate line item in the equity section of the consolidated balance sheet. This clearly indicates that the non-controlling interest is offset from liability to equity. It reflects a fundamental change in the concept that non-controlling interest should not be treated as a lender, but as a shareholder.

The argument that the non-controlling interest is not a liability is that it does not meet the definition of a liability, namely a company's current obligation arising from past events, the settlement of which is expected to generate an outflow of resources of the entity containing economic benefits. (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2018). An essential characteristic of the liability is that the entity has an existing obligation and that the obligation is a commitment or responsibility to act in a particular way. The existence of a non-controlling interest in the subsidiary's net assets does not give rise to a present obligation, the settlement of which is expected to generate an outflow of economic benefits from the group. According to the Conceptual Framework for Financial Reporting, equity is defined as the residual interest in the entity's assets after deducting all of its liabilities. Non-controlling interest represents a residual interest in the net assets of the subsidiary held by some of the shareholders of the subsidiary within the group and therefore the non-controlling interest fits into the definition of equity.

The valuation of the non-controlling interest is conducted both initially at the acquisition date and subsequently when the circumstances have changed. This is expressed as a share of the non-controlling interest in the change in retained earnings and reserves of the subsidiary after the acquisition. IFRS 10 allows for a choice: the non-controlling interest at the acquisition date can be reported in the consolidated balance sheet at fair value or as a proportionate share of the fair value of the net assets of

the subsidiary. The fair value of the acquired controlling interest may also include an acquisition premium, therefore it is not always a reliable basis for estimating the fair value of the non-controlling interest. Chen et al. (2009) make critical remarks that the price paid by the parent to acquire a controlling interest is not an appropriate basis for the valuation of non-controlling interest.

Moreover, depending on the selected option, the non-controlling interest will have a different value. This is because the fair value of the non-controlling interest is different when measured in proportion to the net assets. It will therefore also result in a different goodwill value at the acquisition date. The inflated goodwill value may remain so in the subsequent consolidated statements of financial position.

According to Grant et al. (2010), the method used to measure non-controlling and the associated goodwill impairment impacts the amount of non-controlling interest disclosed in the statement of financial position and on the statement of comprehensive income. Failure to correctly calculate non-controlling interest has consequences. For example, earnings per share is calculated on the basis of “profit or loss attributable to ordinary equity holders of the parent entity” (IAS 33, 2003). Incorrectly calculating non-controlling interest will have a flow-on effect when calculating earnings per share and diluted earnings per share.

An interesting and debatable issue remains whether there should be alternative ways in assessing the non-controlling interest. One of the qualitative features that enhance the usefulness of information is comparability. Information about the reporting entity is more useful if it can be compared with similar information about other entities and with similar information about the same entity but for a different period or at a different date (Conceptual Framework for Financial Reporting, 2018). Several conclusions can be drawn. Firstly, each business combination is unique, and comparability of accounting information between business combinations cannot be sought, and secondly, the same enterprise would likely not repeat a similar business combination in a different timeframe, as long as there is no exactly the same enterprise, respectively, the same net assets. Another issue is whether the right to choose how to value non-controlling interest for each business combination is a suitable approach. This may lead to subjective decisions and may equip the

pursuit of corporate interests to a much greater extent than to foster fair presentation of accounting information.

3. Non-controlling interest in the context of the Bulgarian national accounting framework. The original version of the NAS 27 Consolidated Financial Statements and Reporting of Investments in Subsidiaries was developed on the basis of IAS 27 in its version from 2003. While the two standards were similar then, at present, there are significant differences. These differences can be explained by only minor changes (most frequently procedural one) in the national standard ever since in contrast to the significant changes of key concepts in the International Accounting Standards. National accounting legislation has always been guided by changes made "from the outside" (amendments to IAS, new EU Directives) rather than "from within" in order to meet the needs and justify the expectations of the local users of financial statements. The latest edition of the NAS 27 is in effect since the beginning of 2016 and is the result of the latest amendment of the Accountancy Act (2019) in Bulgaria. No significant changes have been adopted in the new edition of NAS 27. Once again, the legislator missed the opportunity to refine some texts that are ambiguous or controversial. In the previous Accountancy Act, which came into effect in the beginning of 2002, widely accepted the idea of universal application of IAS by all enterprises except for small and medium-sized ones. This trend continued until the beginning of 2016, when a new standard was adopted allowing businesses to return to the NAS only once and make it their base for reporting. In the last amendments of the Act in force from the beginning of 2019 once again the NAS became the dominant standards. The newest amendments stipulate that the companies draw up their financial statements on the base of the NAS and have the right to opt for IAS as their base for reporting. This creates a further obligation for the legislator to be more precise. For example, a controversial point is that, in addition to the requirements set out in NAS 27 for exemption from consolidation, there is an additional requirement in the Accountancy Act which is outside the scope of NAS 27. According to this additional regulation a consolidated financial statement may not be drawn up by a parent of a small group unless the group has at least one public company. A small group comprises a group of companies for which the sum of the indicators according to their annual consolidated

financial statements as at 31 December of the current reporting period does not exceed the thresholds of at least two of the following three:

- carrying amount of assets - BGN 8 000 000;
- revenue (net income) - BGN 16 000 000;
- average number of employed personnel for the reporting period - 50 people.

The differences between the national and international legal framework are significant, but this report focuses on issues related to non-controlling interest. The national legislation has kept the term minority interest, which is defined as the proportion of the profit or loss and net assets of a subsidiary that relates to that part of the subsidiary's equity held by entities outside the group. The valuation of minority interest is only in proportion to the fair value of the net assets of the subsidiary. This is an acceptable solution, as there is no well-developed capital market in Bulgaria and access to daily exchange prices is limited for most public entities. This also generates one of the most common mistakes in our accounting practice, namely that in a business combination, the acquired identifiable assets and liabilities are not always included at their fair values. This leads to the erroneous valuation of both the non-controlling interest and the goodwill.

Subsequent measurement of minority interest is the share of the subsidiary's change in equity from the date of acquisition to the issue date of the relevant consolidated financial statements.

It can be summarized that in the Bulgarian accounting practice there are not many business combinations of companies that have chosen as their reporting basis the national accounting standards. This, though, should not exempt the legislator from the responsibility to adopt a national regulatory framework that is adequate to the underlying economic environment and the good accounting practices adopted worldwide.

Conclusion. The development of accounting theory and practice helps to find answers to contradictory accounting issues, such as the treatment of non-controlling interest. The pursuit of accounting regulators to meet the information needs of users of accounting information is reflected in changing the accounting and reporting rules related to the recognition and valuation of non-controlling interest. The proper valuation of the non-controlling interest also directly affects the initial valuation of another accounting subject – the goodwill, and its

subsequent impairment. The choice of valuation alternatives allowed by the international framework should only be used in order to put the accounting numbers as close as possible to their true economic value.

Literature

1. Accountancy Act, Prom. SG. pc. 95 of 8 December 2015, Am. SG. pc. 74 of 20.09.2016, amend. and dop. SG. pc. 95 of 29.11.2016, am. and dop. SG. pc. 97 of 6.12.2016, amend. SG. pc. 85 of 24.10.2017, am. SG. pc. 92 of 17.11.2017, amend. and dop. SG. pc. 97 of 5 December 2017, Am. SG. pc. 15 of 16.02.2018, supplemented. SG. pc. 22 of 13.03.2018, amend. and dop. SG. pc. 98 of 27.11.2018, amend. and dop. SG. pc. 13 of 12.02.2019, amend. and dop. SG. pc. 37 of 7.05.2019.
2. Bahnson, P.R, McAllister, B.P. and Miller P.B.W. (2008) Noncontrolling interest: much more than a name change. Journal of Accountancy, Vol. 206(5): 46-53.
3. Baker, R., Christensen, T. & Cottrell, D. (2011) Essentials of Advanced Financial Accounting, McGraw-Hill Higher Education.
4. Baluch, C., Burgess, D., Cohen, R., Kushi, E., Tucker, P. & Volkan, A. (2010) Consolidation theories and push-down accounting: Achieving global convergence. Journal of Finance and Accountancy.
5. Chen, M. L., and Chen, R. D. (2009) Economic entity theory. Journal of Finance and Accountancy,1:1, 61-68.
6. Grant Samkin, Craig Deegan (2010) Calculating non-controlling interest in the presence of goodwill impairment, Accounting Research Journal, Vol. 23 Issue: 2, pp.213-233.
7. Hendriksen, E.S., (1965) Accounting Theory, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.
8. International Accounting Standards Board (2009), IAS 33 Earnings per Share.
9. International Accounting Standards Board (2011), IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements.
10. International Accounting Standards Board (2011), IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements.
11. International Accounting Standards Board (2015), IFRS 10 Consolidated Financial Statements.
12. International Accounting Standards Board (2018), Conceptual Framework for Financial Reporting.
13. NAS 27, Consolidated Financial Statements and Reporting of Investments in Subsidiaries, Prom. SG. No. 30 of April 7, 2005, am. SG. No. 86 of 26 October 2007.
14. Newby, S.J., (2006) Consolidation accounting: a history of the development of financial reporting standard FRS-37 and sector-neutral consolidation accounting for crown financial reporting by the New Zealand government. Doctoral Thesis, University of Canterbury.
15. Walker, R. G. (2006) Consolidated statements: a history and analysis, Sydney University Press.

CONTROL MECHANISMS RELATED TO INTERNATIONAL ANTI-CORRUPTION POLICY - INTERNATIONAL CONVENTIONS AND ACTS

Petkova I., *PhD,*
Chief Assist. of the Department of Financial Control
University of National and World Economy

Corruption is one of the most significant destructive factors affecting the development and functioning of each state. This paper examines the main mechanisms of corruption control on an international scale, aimed at creating a unified framework for counteraction. A major focus is placed on international conventions, highlighting the essential elements in defining and implementing the control of corruption processes.

1. Control as a Mechanism for Counteracting Corruption. Supporters of the thesis of enhanced public sector control are authors who consider that "modern society expects socially responsible behavior from leadership and governance at all levels, corporate, municipal, regional, national. These expectations are also related to the implementation of sound control, in line with the requirements and needs of the environment, control that would ensure sustainable development.“[1:94]. From a legal point of view, the functions of control in social management can be defined as main guidelines, main directions of influence by the state through a system of state control bodies on society, on all its social systems, and on the sphere of state governance. Through control, applying the legislation in force defines the parameters of the behavior of the objects of control, the necessary interconnections and relations between them [2:206].

According to some authors, the control activity is "indicative of a high level achieved in the application of the security function. This is its prevention, as an ability to identify and eliminate the significant deviations and unlawful behavior in the bud. Achieving this characteristic is related to the development of the analytical and research aspects of control – the revelation of the the causes and factors of deviations and their classification according to their significance, as well as the justification of the most effective ways of influencing them. This determines the prevention as a consequence of the development of the

depth character of control, of its entry into causality relations and correlations in the subcontrolled sites and activity“ [2:206].

Last but not least, we should take into account the quality of control in the organization to avoid significant omissions in the control system and to prevent corruption. In this regard, the authors define "quality control as a system of policies, criteria, procedures and techniques and principles", which may also be oriented towards building anti-corruption mechanisms.

Thus, for example, authors [3:5]whose views we share believe that "the role of an internal audit for risk management at an organization level is important." When managing risks, an important and significant moment is the assessment of the internal control system and reporting from the internal audit. Efforts [4:121]to manage the risks associated with corruption require the implementation of a system that is supported by the necessary procedures.

It is important to emphasize that the social characteristics and mechanisms of realization of specific corrupt practices cannot be understood outside the context of basic social relations.[5:931] They cover different aspects and spheres of life by acting destructively on society. In this sense, people's perception of unregulated corrupt practices is essential. According to a number of authors, "the social effects of such vicious practices and actions are particularly noticeable as they affect large masses of people and lead to the restructuring of the legitimate sociopolitical order. In addition, precedents for unpunished abuses of the power resources of the political elite are created and this practice is transferred to the lower levels of the public hierarchy ". [6:949] The implementation of reliable forms of control and prevention should coincide with identified risk areas.

Correlatable to the nature and type of control is the view of authors who believe that "Organizations must anticipate risks of human rights violations, regardless of the causes - political instability, natural disasters, activities affecting natural resources, corruption etc., they must develop conflict resolution mechanisms. Mechanisms must be legal, accessible, predictable and compatible with other rules.[18]“[7:253]. I

---

[18]Yordanov K., Kontrolat, kato faktor za ustoychivo razvitie. *Sbornik ot Mezhdunarodna nauchno-prakticheska konferentsia „ Ustoychivo razvitie i upravlenski praktiki: Bulgaria-Bavaria“ NBU*: izd. Avangard print, Ruse 2014 g. str. 253.

support the thesis of authors who believe that "Management should be able to respond to the needs and requirements of the organization". [8:101].According to the same author, "And in the most advanced countries in which democratic procedures of government and civil control are adopted and implemented, too often a correction of management processes is necessary" [8:111].

In this respect, it is of utmost importance to introduce effective mechanisms for corruption control at an international level. These mechanisms are reflected in international instruments ratified by states around the world, such as conventions, decisions, etc.

2. Nature, importance and role of conventions and international instruments for control and fight against corruption. The conventions lay down minimum standards that enforcement legislation must comply with. For the implementation of the conventions, the states must first determine where and how their legislation falls below the standards of the conventions. For example, shortcomings may arise when national law does not criminalize certain behavior (such as bribery of foreign officials). Such problems may arise when an offense element has a narrower character than the corresponding element in the conventions (for example, when the definition of bribery does not include proprietary sanctions).

For the most part, the conventions adopted by international organizations are ratified by the parties and should be enforced. This implementation is possible when appropriate legislation and implementing measures have been put in place in the states that have adopted the relevant conventions

Once they identify the shortcomings in their national laws, states must then remedy these shortcomings. When a state wishes to identify fully the new offense, such as the bribery of a foreign public official, the simplest approach may be to extend existing crimes in the Criminal Code. The advantage of this approach is that much of the existing practice remains applicable, which gives more security and stability to the regulatory framework. An identified weakness and defect is the fact that complex references, such as access to legislation and more difficult interpretations may be required.

At the same time, it is possible for any state as a party to the Convention to introduce a completely new offense, either in a criminal code or in other criminal legislation, or introduce autonomous rules for

that purpose. Regardless of the approach adopted, it is important that it is more practical for a state and at the same time to correct all legislative shortcomings in order to improve the effectiveness of the legislation.

States may also wish to introduce legislation that meets standards in the conventions they have not signed or ratified, but which give them clear-cut mechanisms to fight corruption.

When constructing national regulations, it should be noted that it is not necessary to have criminal sanctions. Sometimes an approach is taken to indicate the types of prohibited behavior and to state that this behavior is punishable under the relevant penal code.

3. EU Policy and Control Mechanisms to Combat Corruption. The need for the creation of uniform standards for the fight against corruption is a natural process. This necessitates the unification of a number of states in the common struggle against corruption mechanisms on an international scale. The European Union, as a widening community, also has a pressing need to regulate these negative processes. These processes, which are being developed in the early 1990s, imply measures to overcome the substantial differences and outlooks in individual states, as well as a unified stance on the fight against corruption.

The first attempts in this direction are to develop a policy against corruption and to increase the transparency of the work of the administration of the EU member states, covering the following important points:

- Ratification by member states of international conventions against corruption;
- Elimination of bribe tax benefits;
- Reform in public procurement, accounting and auditing;
- Elaboration of special anti-corruption strategies and programs for countries in transition.

On 6 November 1997, the Committee of Ministers adopted the 20 leading anti-corruption principles that EU member states should apply in their domestic legislation and practice.

A mechanism for monitoring compliance with the guiding principles and the implementation of international instruments is the creation of a Group of States against Corruption (GRECO) in the form of a partial and extended agreement of the Council of Europe. Bulgaria

became a party to the agreement on 19 May 1999 and the tenth country that should apply it.

The twenty guiding principles focus on the following key points:

• to take effective measures for the prevention of corruption and, in this connection, to raise public awareness and promoting ethical behaviour;

• to ensure co-ordinated criminalisation of national and international corruption;

• to ensure that those in charg e of the prevention, investig ation, prosecution and adjudication of corruption offences enjoy the independence and autonomy appropriate to their functions, are free from improper influence and have effective means for gathering evidence, protecting the persons who help the authorities in combating corruption and preserving the confidentiality of investig ations;

• to provide appropriate measures for the seizure and deprivation of the proceeds of corruption offences;

• to provide appropriate measures to prevent legal persons being used to shield corruption offences;

• to limit immunity from investigation, prosecution or adjudication of corruption offences to the degree necessary in a democratic society;

• to promote the specialisation of persons or bodies in charge of fighting corruption and to provide them with appropriate means and training to perform their tasks;

• to ensure that the fiscal leg islation and the authorities in charge of implementing it contribute to combating corruption in an effective and co-ordinated manner, in particular by denying tax deductibility, under the law or in practice, for bribes or other expenses linked to corruption offences;

• to ensure that the organisation, functioning and decision-making processes of public administrations take into account the need to combat corruption, in particular by ensuring as much transparency as is consistent with the need to achieve effectiveness;

• to ensure that the rules relating to the rights and duties of public officials take into account the requirements of the fight against corruption and provide for appropriate and effective disciplinary measures; promote further specification of the behaviour expected from public officials by appropriate means, such as codes of conduct;

• to ensure that appropriate auditing procedures apply to the activities of public administration and the public sector;

• to endorse the role that audit procedures can play in preventing and detecting corruption outside public administrations;

• to ensure that the system of public liability or accountability takes account of the consequences of corrupt behaviour of public officials;

• to adopt appropriately transparent procedures for public procurement that promote fair competition and deter corruptors;

• to encourage the adoption, by elected representatives, of codes of conduct and promote rules for the financing of political parties and election campaigns which deter corruption;

• to ensure that the media have freedom to receive and impart information on corruption matters, subject only to limitations or restrictions which are necessary in a democratic society;

• to ensure that civil law takes into account the need to fight corruption and in particular provides for effective remedies for those whose rights and interests are affected by corruption;

• to encourage research on corruption;

• to ensure that in every aspect of the fight against corruption, the possible connections with org anised crime and money laundering are taken into account;

• to develop to the widest extent possible international co-operation in all areas of the fight against corruption.

The twenty guiding principles adopted by the Council of Europe are at the heart of the developed anti-corruption policy and the EU's consistency with countering corruption. They set the basis for subsequent anti-corruption conventions. These principles are leading in defining the different aspects of countering corruption.

Following the adoption of the twenty principles and expressed willingness to cooperate by EU member states, one of the most important international and legal instruments in the fight against corruption - the Criminal Law Convention on Corruption – was prepared and adopted shortly. It was adopted by the Council of Europe and was therefore opened for signature on 27 January 1999. Bulgaria signed the convention as early as the opening day together with 20 more European countries. This convention was opened for signature not only by the EU

member states, but also by non-member countries that had been involved in its preparation, as well as those who were willing to join the EU.

3.1. Importance and Role of the Importance and role of the Criminal Law Convention on Corruption. The Criminal Convention has the second most important role after the 20 principles that are essential for the control and fight against corruption.

The Convention focuses on the criminalization of a wide range of corrupt practices, with the aim of improving international co-operation in their pursuit. The text of the Convention was drafted by GRECO and is in implementation of the 1996 Action Program against Corruption and the Council of Europe Action Plan.

The first chapter of the Convention provides definitions of the basic terms used in the Convention and with which the Parties to the Convention to comply in their national law. The terms "official", "judge", "legal person" are defined. In the second chapter, "Measures to be taken at national level", the main constitutions of corruption that States have to transpose into their domestic law are presented.

According to art. 2 of the Convention, each party shall adopt such legislative and other measures as may be necessary to establish as criminal offences under its domestic law. The described actions or omissions are qualified as active bribery of national officials. The following hypothesis includes the criminal-law characterization of the legal figure - passive bribery of domestic public officials. This crime in the sense of Art. 3 of the Convention is: when committed intentionally, the request or receipt by any of its public officials, directly or indirectly, of any undue advantage, for himself or herself or for anyone else, or the acceptance of an offer or a promise of such an advantage, to act or refrain from acting in the exercise of his or her functions. Each Party shall adopt such legislative and other measures as may be necessary to establish as criminal offences under its domestic law the conduct referred to in Articles 2 and 3/active and passive bribery/, when involving any person who is a member of any domestic public assembly exercising legislative or administrative powers. In the later texts of the Convention, contained in Chapter Two the matter of bribery of foreign public officials, members of foreign public assemblies, cases of active and passive bribery in the private sector, officials of international organizations, members in international parliamentary assemblies, bribery of judges and officials of international courts is regulated. The

definition of "bribery of judges" and "officials of international courts" is of interest According to the provision of Art. 11 of the Convention, Each Party shall adopt such legislative and other measures as may be necessary to establish as criminal offences under its domestic law the the active and passive bribery of domestic public officials involving any holders of judicial office or officials of any international court whose jurisdiction is accepted by the Party.

The Convention should take into account that the term "judge" includes prosecutors and court clerks. In the version of Art. 11 of the Convention it is established that the subject of criminal law protection is public relations which have arisen in connection with the performance of functions of international jurisdiction. The subject of criminal liability is the judges and prosecutors involved in different bodies of international justice, such as the International Human Rights Court in Strasbourg. The matter relating to the measures envisaged for persons' active and passive bribery in the private sector, as indicated in the provisions of Art. 7 and 8. "Each Party shall establish as criminal offences under its domestic law (Penal Code), when committed intentionally in the course of business activity, the promising, offering or giving, directly or indirectly, of any undue advantage to any persons who direct or work for, in any capacity, private sector entities, for themselves or for anyone else, for them to act, or refrain from acting, in breach of their duties." is also of interest

In Art. 12 of the Convention, a characteristic, specific legal matter is regulated, with the title "Trading in Influence". The analysis of the various components of this interesting criminal-law figure - trading in influence, which is a novelty for the criminal justice systems of many countries, leads to the conclusion that law-makers of modern European criminal law extend its practical scope. To a certain extent, the criminal-law characterization made shows us an analogy with the social phenomenon that has gained universal acceptance - lobbying, intercession, which is not criminalized and does not constitute a crime in our criminal justice system.

Subsequent criminal panels, which are regulated by the Criminal Convention on Corruption, are: money laundering of proceeds from corruption offences and account offences. Account offences within the meaning of Art. 14 of the Criminal Convention on Corruption are the following acts or omissions, when committed intentionally, in order to commit, conceal or disguise the offences referred to in Articles 2 to 12

of this Convention, to the extent the Party has not made a reservation: such as acreating or using an invoice or any other accounting document or record containing false or incomplete information; unlawfully omitting to make a record of a payment. Accountants are subject to criminal liability only in cases where they have acted or failed to carry out the necessary legal acts with respect to the specific offenses referred to in the provisions of Art. 2-12 of this Convention. The Convention also addresses issues related to the forms of complicity - aiding, instigation to some of the crimes under this Convention. Special attention in the provision of Art. 15 is accorded to an important institute of international law - immunity. It is pointed out that the provisions of this Convention shall be without prejudice to the provisions of any Treaty, Protocol or Statute, as well as their implementing texts, as regards the withdrawal of immunity. It is appropriate to point out that this matter is subject to the rules of international criminal law on the principles of criminal immunity.

A substantial institute of international criminal law, which is also the subject of regulation in this international law document, is extradition. Art. 27 states that the criminal offences established in accordance with this Convention shall be deemed to be included as extraditable offences in any extradition treaty existing between or among the Parties. The Parties undertake to include such offences as extraditable offences in any extradition treaty to be concluded between or among them. By its nature, extradition is, in essence, the surrender of a perpetrator of the offense to the competent authorities of the requesting Party to bring the perpetrator to criminal liability.

The Criminal Convention is of substantial importance for the amendments and compositions adopted in the criminal law of the Parties that have ratified the Convention.

3.2. Civil Convention on Corruption. Besides the criminal law element, which is an important and essential moment in the conventions, another important element is the outcome and the compensation of the victims of corruption actions. In this regard, on 4 November 1999 in Strasbourg the Civil Convention on Corruption was adopted and opened for signature. In the Convention, it was attempted for the first time to establish common principles and rules for countering civil-law means at international level. This instrument of international law requires that the countries, which ratified it, implement effective procedures in their

domestic law to compensate persons who have suffered damage from acts of corruption.

This is in fact the main objective of the Convention. Other important and substantial measures are the establishment of state liability for corruption committed by government employees. The measures envisaged in Art. 9 of the Convention regarding the protection of civil servants, protection from unjustified penalties and accountable reporting of competent persons. By the norms in Art. 10 of the Convention, which are transposed into Bulgarian legislation, each country is given the option to choose the set of measures and actions that it is required to take when compiling the annual accounts of companies that are required to present the financial position in a true and fair manner. This article also expressly mentions the actions to be taken to prevent acts of corruption, such as auditors' confirmation that the annual accounts give a true and fair view of the financial position of the companies. Article 12 of the Convention also provides for protective measures related to the protection of the rights and interests of the parties in civil proceedings initiated as a result of an act of corruption.

The Civil Convention on Corruption is an important tool and a step towards forming a civil society and norms that do not allow the development of corruption attitudes and "corrupt culture". Although the Convention was ratified relatively long ago, it is only now that we see a real result in our civil law, through the introduction of rules on establishment of liability and compensation for suffered damages from corrupt actions of employees.

The monitoring of the implementation of this Convention by the countries that have ratified it is carried out by GRECO, where, based on certain indicators, each country prepares a report and, on that basis the country is assessed. The purpose of this monitoring is to introduce effective control procedures.

3.3. United Nations Convention against Corruption (UNCAC). The Council of Europe, the United Nations (UN) and the EU establish international standards for criminalizing corruption. Many Member States have implemented significant legislative reforms in response to these standards to make procedures more effective and strengthen anti-corruption provisions (including a better definition of offenses, in some cases higher sanctions and provisions for accelerated procedures).

In addition to the abovementioned core international anti-corruption standards, an important and essential one is the UN Convention against Corruption. The United Nations Convention against Corruption is a legally binding universal anti-corruption instrument covering five main areas: Preventive measures, criminalization and law enforcement, international cooperation, asset recovery, as well as technical assistance and information exchange;

Two of the parties' main obligations are:

- Establishment of specialized investigative / criminal authorities to fight corruption,
- Establishment of a specialized administrative body for the prevention of corruption.

The Convention is organized in eight chapters, each focusing on specific norms and requirements. Chapter 1 of the Convention has general provisions, presenting the objectives of the Convention and addressing the main terms used. The second chapter of the Convention focuses on preventive measures, anti-corruption policies and practices. This includes requirements for an Authority or bodies to prevent corruption, codes of conduct for officials, a clear regulation of public procurement and public finance management, measures relating to judges and prosecutors, public awareness, private sector requirements, measures to prevent money laundering.

The third chapter sets out the specific requirements for criminalization and law enforcement. The more important requirements include bribery of national public officials, embezzlement, misappropriation or other diversion of property by a public official, trading in influence, abuse of functions, illicit enrichment, embezzlement of property in the private sector, concealment, protection of persons providing information. This chapter also addresses the consequences of acts of corruption and compensation for damage, as well as specialized authorities dealing with corruption acts and actions. Chapter 3 of the Convention also addresses corruption offenses in accordance with the jurisdiction of States with respect to offenses under the Convention. The fourth chapter of the Convention also deals with the issue of international cooperation and extradition of persons of the Parties to the Convention. Art. 45 of the Convention also provides for the possibility of transfer of sentenced persons. The issue is settled in detail regarding the provision of legal assistance between the parties, the

transfer of criminal proceedings and law enforcement cooperation. A significant part of international cooperation within the scope of the Convention is implemented through bilateral or multilateral agreements in which the obligations of the parties are specified as well as the procedures for their implementation.

The fifth chapter draws attention to provisions relating to asset recovery and international cooperation in connection with confiscation, and Chapter Six deals with issues related to technical assistance and collection and information exchange. There is considerable freedom for the ways, measures and methods of exchanging information between the parties.

The main monitoring mechanism is a conference of States Parties. The Secretary-General of the United Nations shall convene the conference no later than one year after the entry into force of the Convention. Regular meetings of the Conference of the States Parties shall then be held in accordance with the rules of procedure adopted by the Conference. Each State Party shall provide the Conference with information on its programs, plans and practices as well as on legislative and administrative measures taken to implement the Convention as required by the Conference of States Parties. The Conference of States Parties shall verify the most effective means of obtaining information and taking action on the information received by States Parties and by competent international organizations. The Secretary-General of the United Nations shall provide the necessary secretariat for the Conference of the States Parties. The Secretariat shall assist the Conference of the States Parties in the performance of its functions and shall prepare and ensure the necessary secretarial support for the meetings of the Conference of the States Parties. Upon request, it shall assist States Parties in providing information to the Conference of States Parties.

The final provisions of the eighth chapter of the Convention govern the disputes between the parties and the matters relating to signature, ratification, acceptance, approval and accession.

The United Nations Convention against Corruption puts corruption issues at a new level, which imposes new standards on countries, related not only to the establishment of effective anti-corruption strategies, but also to the change in legislation relevant to the establishment of an institutional environment and anti-corruption bodies. The creation of anticorruption bodies follows the established standards

of international instruments, with the powers, functions and commitment of these bodies adapting to the conditions and institutional environment in which they function.

Literature

1. Dineva. V. Sistemite za kontrol v podkrepa na upravlenieto na ustoychivoto razvietie, regionalna ikonomika i ustoychivo razvitie: Sbornik s dokladi ot nauchna konferentsia, organizirana ot Nauchnoizsledovatelski institut pri Ikonomicheski universitet -Varna , Varna, 2018. Tom 2.str. 90-101. str. 94 URL: https://www.ue-varna.bg/Uploads/AdminUploads/Publishing_house_bg/Konferencia_NII_2018_T2.pdf
2. Asenov. E.Za pravoto ,kato instrument za realizirane na funktsiite na kontrola v sotsialnoto upravlenie.Sbornik nauchni statii. IK-UNSS. Sofiya;2016. str.206.
3. Yordanov. K. Kachestvoto na vatreshnia odit, kato predpostavka za efektivno upravlenie na organizatsiite ot publichnia sektor, godishnik, departament Publichna administratsia:NBU,Sofia 2014 g. tom 9, str.1-21.
4. Asenov.E.Nefinansovoto otchitane na deynostta na organizatsiite.Sofia.Izdatelski kompleks UNSS, 2017.
5. Dimitrov G., Velikov I., Kiryakov Z., Corruption in modern society. Nature and definition of corruption. Sbornik dokladi ot Godishna universitetska nauchna konferentsia 2018 na Natsionalen voenen universitet „Vasil Levski“ – gr. Veliko Tarnovo, 2018, str. 925-935. URL: https://www.ceeol.com/search/chapter-detail?id=674514
6. Dimitrov G., Velikov I., Kiryakov Z ., Consequences of Corrupt Acts dnd the need to Fight Corruption. Sbornik dokladi ot Godishna universitetska nauchna konferentsia 2018 na Natsionalen voenen universitet „Vasil Levski“ – gr. Veliko Tarnovo, 2018, str. 945-950. URL: https://www.ceeol.com/search/chapter-detail?id=674514 Yordanov K., Kontrolat, kato faktor za ustoychivo razvitie. Sbornik ot Mezhdunarodna nauchno-prakticheska konferentsia „Ustoychivo razvitie i upravlenski praktiki: Bulgaria-Bavaria“ NBU: izd. Avangard print, Ruse 2014 g. str. 247-257.
7. Velikov I.,Kiryakov Z., Organizacionno razvitie v publichni organizacii ot sferata na sigurnostta:EHSEM Publishing, Plovdiv 2017.

ПРИНЦИПИ НА ПРОФЕСИОНАЛНА ЕТИКА В СЧЕТОВОДСТВОТО

Савова К., *д-р, доц.,*
катедра Счетоводство и анализ
Университет за национално и световно стопанство

Необходимост от етика в счетоводството. Счетоводството е спътник на човечеството от възникване му. Необходимостта от информация за разполагаемото имущество на отделния търговец е постоянна. Това налага изискванията за достоверност и уместност [1] към продукта на счетоводната дейност. Подобни качествени характеристики се постигат чрез професионализма на счетоводителите[19], възприеман като умения и поведение. Многоспектърното предназначение на счетоводната информация поставя въпроса за професионалния маниер на създателите й от гледище на морала. Това е отразено още в първата книга по счетоводство, където ясно е определено, че „счетоводител може да бъде само честен човек“ [2]. Следователно етичността се възприема като присъща характеристика на счетоводната професия още от нейното зараждане.

Етиката принципно се определя като учение за морала и неговото развитие, като съвкупност от норми и правила за поведение [3]. Етиката е обект на изследване още в трудовете на древните учени – философи Аристотел, Платон, Сенека и др. Те я свързват с добродетели като справедливост, човеколюбие, себеотдаване, дълг да служиш в името на доброто и на обществото. Етиката се разглежда и като постоянен стремеж за самоусъвършенстване [4]. Приема се, че за етиката са чужди всякакви користни интереси. Всичко това е в съответствие с предназначението и ролята на счетоводната информация като продукт от дейността на счетоводителите.

---

[19] Понятията „счетоводител/и“ и „професионален/лни счетоводител/и“ се ползват като синоними.

Етиката в счетоводството е част от приложната етика[20]. Определя се като професионална етика. Професията е израз на специално интелектуално знание, придобито чрез продължително обучение. Владеенето на това професионално знание дава право на обществото да се довери на резултата от дейността на хората, които го притежават и практикуват [5]. Следователно отличителна черта на счетоводната професия е поемането на отговорност да се действа в обществен интерес. Световно проучване показва, че по степен на доверие, счетоводната професия се нарежда на второ място след лекарската [6]. Този факт не е учудващ. Основни потребители на създадената счетоводна информация са:

- Настоящи и потенциални инвеститори, чиито интереси са насочени към бъдещите печалби на предприятието и възстановяване на инвестициите в нараснал размер.
- Банките кредитори, целящи предоставяне на кредити с реализиране на високи лихвени приходи и погасяване в срок.
- Управлението на предприятието, за чиято стопанска дейност се съставят и представят финансови отчети; текущо се отразяват и обобщено се определят финансово-счетоводни показатели като ликвидност, задлъжнялост, рентабилност и др.; уточняват се неуредени стойностни разчети с контрагенти; проследяват се финансовите резултати от дейността и т. н. Счетоводството е основен източник на информация при вземане на управленски решения.
- Държавата от гледище на фискалната политика за събираемостта на данъчните задължения и спазване на действащото законодателство.
- Други заинтересовани от отчитащото се предприятие.

Видно е, че потребителите на счетоводна информация са с различни интереси и всички те се доверяват на създадената счетоводна информация за отчитащото се предприятие. Полезността на финансовата информация е цел и се възприема като

---

[20] Приложната етика е предназначена за практикуващите в дадена професия. Приложната етика се отнася до широките принципи на професионално поведение, които трябва да бъдат разпознати от специалистите в дадена област. [https://bg.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D0%B6%D0%BD%D0%B0_%D0%B5%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0]

универсален подход в счетоводството при съвременното икономическо развитие. Определя се като разбираемост на същността и значението на икономическите ресурси и капиталите – собствени и привлечени, на отчитащото се предприятие за задоволяване интересите на ползвателите й, чрез което да се подпомага вземането на решения от потенциалните инвеститори [7]. Чрез полезността на финансовата информация счетоводството се окачествява като „процес на идентификация, измерване и представяне на икономическа информация за формиране на решения от ползвателите й" [8]. Именно доверието към представената финансова информация предполага, а и налага изисквания за професионално поведение, определяно като етика в счетоводството. Чрез етично поведение счетоводителите удовлетворяват доверието на обществото като цяло, както и интересите на заинтересованите от предприятието, чрез което утвърждават и повишават престижа на професията.

Това е основание да се приемат фундаментални принципи за етично поведение на професионалните счетоводители от международно признат компетентен орган чрез официална публикация.

Фундаментални принципи на професионална етика в счетоводството. Актуалните принципи за етика в счетоводството са представени в Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители („Кодекс") [10]. Кодексът е разработен от Съвет за международни стандарти по етика за счетоводители (СМСЕС) и е публикуван от Международната федерация на счетоводителите. Дългосрочната цел на СМСЕС е сближаването на етичните стандарти за професионални счетоводители на Кодекса, включително стандартите за независимост на одиторите, с аналогичните стандарти, издавани от регулаторните и националните органи. Хармонизирането на правилата за етика в счетоводството би повишило качеството на услугите, предоставяни от професионалните счетоводители по целия свят, което допринася за нарстване на ефективността на капиталовите пазари в международен мащаб.

Кодексът представя фундаментални етични принципи за професионалните счетоводители, съответстващи на отговорностите им към обществения интерес. Чрез тези принципи се установява

стандарт на поведение. Предназначението и ролята на Кодекса е подобряване на професията, поддържане на общественото доверие към нея, честно и справедливо поведение на гилдията. Ключово качество на всеки професионалист е придържането към строг набор от етични насоки. За счетоводната професия това е от изключителна важност поради факта, че обект на дейността им е финансовото и имущественото състояние на стопанските субекти, което от една страна е конфиденциално по отношение на управлението, детайлната функционалност, динамиката, интелектуалността и др., а от друга страна – финансовите отчети с общо предназначение се представят публично на обществеността. Професионалният счетоводител съчетава чрез умения и поведение тези два аспекта за участниците в глобалния капиталов кръгооборот.

Установените актуални ***базови принципи за етика в счетоводството са:***

✓ ***Почтеност*** – в същността му е заложена прямотата и честността на счетоводителите във всички професионални и бизнес отношения. Почтеността предполага игнориране на информация, за която се подозира, че е невярна и подвеждаща. Професионалният счетоводител, когато узнае, че името му се свързва с невярна, подвеждаща, прикриваща съществени обстоятелства и подвеждаща информация, предоставена чрез доклади, декларации, изявления и друга форма, предприема действия за разграничаване от тази информация.

✓ ***Обективност*** – значението на обективността е безпристрастност и справедливост. Това изисква да не се компрометират професионалните и бизнес преценки, поради предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на други лица. За обективността е присъщо вземането на независими и правдиви решения, както и предоставянето на неутрални препоръки, които да са в полза на клиента и да са лишени от външно влияние.

✓ ***Професионална компетентност и надлежно внимание*** – тези принципи на етика в счетоводството изискват да се работи усърдно и задълбочено, да се владеят и поддържат професионалните знания и умения на ниво, гарантиращо предоставяне на професионални услуги, в съответствие с

действащите технически и професионални стандарти и приложимото законодателство. Подобни стремежи са резултат на постоянното развитие на технологиите, промените в законодателствата и добрите практики. Ето защо професионалният счетоводител трябва да поддържа актуалност и да разбира развитието, което би могло да повлияе на резултата от решението му. Обичайна практика в тази насока е консултиране с други специалисти. Професионалният счетоводител, контролиращ други счетоводители, гарантира тяхното подходящо обучение и предоставя насоки при изпълнение на отговорностите им.

✓ ***Конфиденциалност*** – конфиденциалността е поверителност. Това предполага счетоводителят да не разпространява информацията, придобита в резултат на професионални или бизнес отношения. Противното, без разрешението на клиента или поради законова причина, нарушава доверието, което е в основата на професионалните взаимоотношения. Конфиденциалността се спазва:

- при непреднамерено разкриване на информация в социална среда, членове на семейството, сътрудници;
- в организацията – работодател или предприятието, предоставящо професионални услуги;
- след приключване на бизнес отношенията;
- от лицата, които се контролират от професионалния счетоводител.

✓ ***Професионално поведение*** – етиката изисква счетоводителите да спазват приложимите закони и нормативните разпоредби, които регулират техните юрисдикции. Присъщо за професионалното поведение е да се елиминира всяко действие, за което счетоводителят знае или би следвало да знае, че е възможно да дискредитира професията и да повлияе негативно на репутацията й. Последователното практикуване на този ангажимент изгражда адекватно разбиране у бизнес-партньорите към счетоводната професия.

Представените фундаментални принципи за етика в счетоводството се спазват от професионалните счетоводители. За да се определи един счетоводител като професионален, според международно приетите изисквания, е необходимо:

- да е член на организация-членка на Международната федерация на счетоводителите (МФС) и
- да осъществява практика като физическо лице в бизнеса или като публична практика.

Професионалният счетоводител в бизнеса извършва дейност в секторите на икономиката като физическо лице по трудово или облигационно правоотношение, като съдружник, управляващ собственик, на доброволни начала и друга форма на професионална заетост.

Професионалният счетоводител на публична практика[21] реализира дейност в предприятие, което предоставя услуги[22] като счетоводни, одиторски, финансово управленски и др.

Фундаменталните принципи за етика в счетоводството установяват стандарт на поведение за професионалните счетоводители. Съществуват обаче разнообразни и не малко обстоятелства, които биха могли да създадат заплахи за спазването им. За целта в Кодекса е представена концептуална рамка, в която е предложен подход за последователно съблюдаване на принципите за счетоводна етика с цел изпълнение на отговорността към обществения интерес [11]. В тази насока професионалният счетоводител:

- идентифицира заплахите за спазване на фундаменталните принципи;
- оценява идентифицираните заплахи;
- адресира тези заплахи, като ги елиминира или свежда до приемливо ниво.

Заплахи за спазване на фундаменталните етични принципи в счетоводството. Въпросите за етика в счетоводството изискват адекватно поведение от счетоводителите. За целта те изразяват експертно становище с професионална оценка, съсредоточават се върху нова информация и промените във фактите и обстоятелствата, като при необходимост ползват мнение на

---

[21] Понятието „професионален счетоводител на публична практика“ включва и счетоводните предприятия.

[22] Професионалните услуги са продукт на професионална дейност, изискваща счетоводни или свързани със счетоводството умения, която се осъществява от професионални счетоводители.

независим и компетентен специалист. По този начин се идентифицират заплахите за спазване на базовите професионални принципи на етика.

Заплахите за нарушаване на фундаменталните етични принципи в счетоводството са широко спектърни. Факторите, които ги предизвикват, са с разнообразна същност. Поради това не е възможно да се определят всички ситуации, пораждащи заплахи. Някои от основните категории заплахи за спазване на етичните принципи в счетоводството са [12]:

- Заплаха, свързана с личен интерес – обуславя се с финансова или друга изгода, която ще повлияе на професионалната преценка и поведение;
- Заплаха от проверка на собствената работа – това е неправилно разбиране на становище, дадено от компетентен специалист /в т.ч. и професионален счетоводител/, на което становище се разчита в текущата дейност.
- Заплаха от застъпничество – предполага се, че професионалният счетоводител ще подкрепя позицията на клиента или работодателя, така че преценката му няма да е обективна.
- Заплаха от фамилиарност – възниква от продължителни бизнес отношения с клиент или работодател, в резултат на което е възможно да се появи съпричастност към техните интереси.
- Заплаха от внушаване на страх /сплашване/ – разбира се като оказване на натиск или неправомерно влияние върху обективната дейност и поведение на професионалния счетоводител.

Идентифицираната заплаха се оценява. Фактори, които влияят на оценката са за наличие на:

- инструкции на корпоративното управление за докладване на нарушения;
- образователен ценз, обучение и професионален опит, които не са спазени;
- система за индикиране и оповестяване на неетично поведение;
- задължение за докладване на случаи за нарушаване на принципите за етично поведение;
- процедури за текущо наблюдаване и дисциплинарни мерки от страна на професионални или регулаторни органи.

Определянето на факторите са основание за оценяване на заплахата за спазване на фундаменталните принципи. Възможните оценки са: приемливо и повишено ниво на заплахата.

Нивото е приемливо, когато чрез тест на независим експерт се установи, че фундаменталните принципи се спазват.

При повишено ниво на заплаха за спазване на фундаменталните принципи се предприемат действия и мерки за нейното преодоляване (адресиране на заплахата) чрез:

- елиминиране на обстоятелствата, довели до заплахата;
- прилагане на мерки за свеждане на заплахата до приемливо ниво;
- отказване или преустановяване на професионалната дейност.

Възможно е идентифицирана заплаха да е свързана с повече от един принцип на етично поведение, както и дадено обстоятелство да предизвика заплахи от различно естество. Решаването на подобни ситуации налагат счетоводителят да се основава изцяло на своите професионални умения и етичното си поведение. Това гарантира изпълнението на „обществения договор“ на професията към идеала да се защитава широкия обществен интерес [13].

Заключение. Етиката е присъща за счетоводната професия. Тя е базова предпоставка за създаване и представяне на счетоводна информация, въз основа на която се предприемат действия за инвестиции, вземат се решения за ефективно корпоративно управление и като цяло се защитава обществения интерес. Фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение са основополагащи за изграждане на общоприет стандарт за етично поведение на счетоводната общност. Последователното им съблюдаване съдейства за предотвратяване на фалити, трусове в икономиката и преди всичко издига престижа на счетоводната професията.

Библиогарфия

1. Концептуална рамка за финансово отчитане, 2018, глава втора.https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/framework.pdf
2. Пачоли Л., Трактат о счетах и записях, Москва, Финанси и статистика, 1994.
3. http://talkoven.onlinerechnik.com

4. Кант И., Критика на практическия разум, Издателство БАН, София,1974 г.

5. Филипова, Ф., Професионална етика в счетоводството, УИ Икономически университет – Варна, 1998, с. 58.

6. Павлова, М., Професионална етика в счетоводството, Социално-икономически анализи, книга 2, 2015 (8), Великотърновски университет „Св. Св. Кирил и Методий“, Стопански факултет.

7. Стоянов С., Савова К., Теории, системи и школи в счетоводството, София, 2015, с. 96-98.

8. Petruk O. M., Legenchuk S.F., Korolink N.M., Devolopment of Accounting

9. Theory in Englich-Speaking Countries, Accounting and Finance, № 3 (61), 2013.

10. Ръководство по международен етичен кодекс на професионалните счетоводители, 2018; https://www.ides.bg/media/1603/ethics-2018.pdf

11. Ръководство по международен етичен кодекс на професионалните счетоводители, 2018, раздел 120.

12. Ръководство по международен етичен кодекс на професионалните счетоводители, 2018, раздел 120.6.

13. Мусов, М., Общественият договор на счетоводството, е-сп. Одит, бр.02/2017.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ В УМОВАХ МІЖНАРОДНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА

Колективна монографія

Підписано до друку 26 грудня 2019 р.
Гарнитура «Times New Roman». Друк цифровий.
Формат 60х841/16. Ум. друк. арк. 10,2.
Тираж 50 прим.

ІВВ Луцького НТУ
43018, м. Луцьк, вул. Львівська, 75
Свідоцтво Держкомтелерадіо України ДК № 4123 від 28.07.2011 р.