

ISSN 2313-8211

**ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ:  
*наукові нотатки***

**ACCOUNTING, ECONOMICS,  
MANAGEMENT:  
*scientific notes***

**Міжнародний збірник наукових праць  
International collection of scientific papers**

**Випуск 1 (13)  
Частина 1**

**Issue 1 (13)  
Part 1**

**Луцьк 2017  
Lutsk 2017**

УДК 657.338.658  
JEL M 00  
ББК 65.052  
О 14

**ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки /**  
Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (13) частина 1/  
відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2017. – С. 1-  
168.

**ISSN 2313-8211**

Збірник наукових праць містить результати наукових досліджень з питань обліку, економіки та менеджменту, що спрямовані на перспективи розвитку економічних наук в умовах глобалізації економіки.

*Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації  
Серія КВ № 20767-10567 Р від 22.05.2014 р.*

Міжнародний збірник наукових праць з 2014 року зареєстровано в Міжнародному центрі періодичних видань (ISSN International Centre. Paris, France).

Міжнародний збірник наукових праць в 2014 році включено до міжнародних каталогів наукових видань і наукометричних баз: Російський індекс наукового цитування (РІНЦ), Російська наукова електронна бібліотека (eLIBRARY.RU).

**Редакційна колегія:** **головний редактор** – к.е.н., професор Садовська І.Б. (Україна); **відп. редактор** – к.е.н., доцент Бабіч І.І. (Україна); д.е.н., професор Аверіна О.І. (Росія); д-р, професор Башева С.А. (Болгарія); д.е.н., професор Бессонова О.А. (Росія); д.е.н., доцент Вегера С.Г. (Білорусь); д.е.н., професор Голян В.А. (Україна); к.е.н., доцент Голячук Н.В. (Україна); д-р, професор Дмитров С.С. (Болгарія); к.е.н., доцент Жураковська І.В. (Україна); д-р Гжегож Зайоц (Польща); к.е.н., доцент Зеленко С.В. (Україна); д-р Дорота Казмерчак-Пец (Польща); д.юр.н., професор Конабаєв О.К. (Казахстан); Легенчук С.Ф., д.е.н., професор (Україна); Левицька С.О., д.е.н., професор (Україна); д.е.н., доцент Макарова В.І. (Росія); д.е.н., професор Малік М.Й. (Україна); к.е.н., доцент Мальцевич Н.В. (Білорусь); д.т.н., с.н.с. Мокєєв В.В. (Росія); д.е.н., доцент Морозова Н.І. (Росія); к.е.н., доцент Московчук А.Т. (Україна); к.е.н., доцент Нагірська К.С. (Україна); к.е.н., доцент Нужна О.А. (Україна); к.е.н., доцент Петрова О.О. (Росія); к.е.н., доцент Писаренко Т.М. (Україна); Правдюк Н.Л., д.е.н., професор (Україна); к.е.н., доцент Саваши Л.В. (Україна); к.е.н., доцент Семенишена Н.В. (Україна); к.е.н., доцент Секачова В.М. (Росія); к.е.н., доцент Сидоренко Р.В. (Україна); к.е.н., доцент Сушко Т.І. (Білорусь); к.е.н., доцент Талах Т.А. (Україна); к.е.н., доцент Ткачук І.М. (Україна); к.е.н., доцент Тлукевич Н.В. (Україна); д-р Хенрік Федевіч (Польща); к.е.н., доцент Чудовець В.В. (Україна); к.е.н., доцент Шаріпов Д.Г. (Таджикістан); к.е.н., доцент Шестакова І.М. (Росія); д.е.н., професор Шешукова Т.Г. (Росія).

**Головний редактор:**  
к.е.н., професор І.Б. Садовська

Відповідальність за зміст і достовірність публікацій несуть автори наукових праць. Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника.

© ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки, 2017

UDC 657.338.658

JEL M 00

LBC 65.052

A 14

**ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: research notes** / International Collection of Scientific Papers. Issue 1 (13) Part 1/ Executive Editor is I.B. Sadovska. – Lutsk: AED of Lutsk NTU, 2017. – P. 1-168.

**ISSN 2313-8211**

Collection of scientific papers contains research results on accounting, economics and management, focused on the development of economic science in a globalized economy.

*Series of the Print Media State Registration Certificate is KB 20767-1056 of 05.22.2014.*

International collection of scientific papers was registered in ISSN International Centre. Paris, France in 2014.

In 2014 International collection of scientific papers was included in the international catalogues of scientific publications and bibliographic database: Russian Science Citation Index (PIHL), Russian Scientific Digital Library (eLIBRARY.RU).

**Editorial Board: Editor in Chief** is PhD., Professor *I.B. Sadovska* (Ukraine); Executive Editor is Ph.D., Associate Professor *I.I. Babich* (Ukraine); Dr., Professor *O.I. Averina* (Russia); Dr., Professor *Basheva S.A.* (Bulgaria); Dr., Professor *O.A. Bessonova* (Russia); PhD, Associate Professor *S.G. Vehera* (Belarus); Doctor of Economics, Professor *V.A. Holian* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Holiachuk* (Ukraine); Dr., Professor *S.S. Dimitrov* (Bulgaria); Ph.D., Associate Professor *I.V. Zhurakovska* (Ukraine); Dr. *Grzegorz Zaiants* (Poland); Ph.D., Associate Professor *S.V. Zelenko* (Ukraine); Dr. *Dorota Kazmerchak-Pec* (Poland); Dr., Professor *O.K. Kopabaiev* (Kazakhstan); Dr., Professor *S.F. Lehenchuk*, (Ukraine); Dr., Professor *S.O. Levytska* (Ukraine); Dr., Associate Professor *V.I. Makarova* (Russia); Dr., Professor *M.Yi. Malik* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Maltsevich* (Belarus); Dr., *V.V. Mokeyev* (Russia); Dr., Associate Professor *N.I. Morozova* (Russia); Ph.D., Associate Professor *A.T. Moskovchuk* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *K. Ye. Nahiriska* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *O.A. Nuzhna* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *O.O. Petrova* (Russia); Ph.D., Associate Professor *T.M. Pysarenko* (Ukraine); Dr., Associate Professor *N.L. Pravdyuk* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *L.V. Savosh* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Semenyshena* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *V.M. Sekachova* (Russia); Ph.D., Associate Professor *R.V. Sydorenko* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *T.I. Sushko* (Belarus); Ph.D., Associate Professor *T.A. Talah* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *I.M. Tkachuk* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *N.V. Tluchkevych* (Ukraine); Dr. *Henrik Fedevich* (Poland); Ph.D., Associate Professor *V.V. Chudovets* (Ukraine); Ph.D., Associate Professor *D.G. Sharipov* (Tajikistan); Ph.D., Associate Professor *I.M. Shestakova* (Russia); Dr., Professor *T.G. Sheshukova* (Russia).

**Editor in Chief:**

PhD., Professor I.B. Sadovska

The authors of scientific papers are responsible for the content and accuracy of publications. Authors' opinions may differ from the viewpoints of editorial board of the collection.

© ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: research notes, 2017

## ЗМІСТ

<b>Бабіч Ірина, Ліпатова Наталія</b> ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ШВЕЙНОЇ ГАЛУЗІ	<b>6</b>
<b>Гайдаєнко Ольга, Коваленко Людмила</b> ЗАСТОСУВАННЯ КОРЕЛЯЦІЙНО – РЕГРЕСІЙНОГО АНАЛІЗУ ДЛЯ ПРОГНОЗУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	<b>16</b>
<b>Гайдаєнко Ольга, Курдіяшко Тамара</b> ПРОГНОЗУВАННЯ ОБСЯГІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ЦЕМЕНТ»	<b>23</b>
<b>Голячук Наталія, Ящук Юлія</b> ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКИ В ІННОВАЦІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ	<b>31</b>
<b>Жураковська Ірина. Романюк Світлана</b> ОПОДАТКУВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДОПОМОГИ В УКРАЇНІ	<b>41</b>
<b>Пієва Kalinka</b> DISCLOSURE OF ACCOUNTING INFORMATION ON THE ACTIVITIES AS PER OPERATING SEGMENTS OF BULGARIAN ENTERPRISES UNDER THE CONTEMPORARY CONDITIONS OF GLOBALIZATION – IMPORTANCE AND REGULATORY REQUIREMENTS	<b>50</b>
<b>Кучеркова Світлана</b> ПОКРАЩЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ У ЗВІТНОСТІ	<b>57</b>
<b>Садовська Ірина</b> БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА ЇХ ВИРІШЕННЯ	<b>64</b>
<b>Сидоренко Роман, Дмитрук Юлія</b> ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ КОМУНАЛЬНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ	<b>72</b>
<b>Стецюк Тетяна</b> ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	<b>77</b>
<b>Сусол Валентина</b> ВПЛИВ ОБРАНОЇ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ НА ПОКАЗНИКИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА	<b>85</b>
<b>Нужна Оксана, Глива Ірина</b> ОБГРУНТУВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РІШЕНЬ В СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ	<b>92</b>
<b>Нужна Оксана, Кравчак Віталій</b>	<b>100</b>

ОЦІНКА ЙМОВІРНОСТІ БАНКРУТСТВА ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ	
<b>Нужна Оксана, Петрик Юлія</b> МЕТОДОЛОГІЯ УПРАВЛІННЯ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	<b>109</b>
<b>Petrova Diana</b> ORGANIZATIONAL PROBLEMS OF ACCOUNTING SYSTEM OF BULGARIAN COMPANIES IN THE MODERN CONDITIONS OF GLOBALIZATION	<b>114</b>
<b>Pozharevska Rumiana</b> INTELLECTUAL PROPERTY SECURITIZATION – ACCOUNTING ASPECTS	<b>120</b>
<b>Талах Тетяна, Оксенчук Павло</b> СИСТЕМА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	<b>129</b>
<b>Ткачук Ірина, Андрощук Інна</b> ЗВІТНІСТЬ ЯК ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОПЛАТУ ПРАЦІ В УМОВАХ ВІДТВОРЕННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ	<b>135</b>
<b>Ткачук Ірина, Бодячук Катерина</b> УЗАГАЛЬНЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СОЦІАЛЬНІ ВИТРАТИ У ЗВІТНОСТІ	<b>141</b>
<b>Ткачук Ірина, Ліщук Тетяна</b> ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ГАЛУЗІ ТВАРИННИЦТВА В УКРАЇНІ	<b>147</b>
<b>Тлущкевич Наталія, Балюк Наталія</b> НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ	<b>152</b>

УДК 657  
JEL M40

**Бабіч Ірина, Ліпатова Наталія**  
Луцький національний технічний університет

## **ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ШВЕЙНОЇ ГАЛУЗІ**

### **ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ КОНТРОЛЯ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ШВЕЙНОЙ ОТРАСЛИ**

### **PECULIARITIES OF ORGANIZATION OF CONTROL OF FOREIGN ECONOMIC ACTIVITY OF ENTERPRISES OF THE CLOTHING INDUSTRY**

*В статті розглянуто і проаналізовано деякі особливості організації контролю зовнішньоекономічної діяльності, нормативне забезпечення діяльності підприємств швейної галузі. Визначена сутність понять зовнішнього і внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності та підкреслені їх схожість і відмінності*

**Ключові слова:** зовнішньоекономічна діяльність, зовнішній і внутрішній контроль, управління діяльністю підприємств.

*В статье рассмотрены и проанализированы некоторые особенности организации контроля внешнеэкономической деятельности, нормативное обеспечение деятельности предприятий швейной отрасли. Определена сущность понятий внешнего и внутреннего контроля внешнеэкономической деятельности и подчеркнуты их сходства и различия*

**Ключевые слова:** внешнеэкономическая деятельность, внешний и внутренний контроль, управление деятельностью предприятий.

*The article discussed and analyzed some of the features of the control of foreign trade, regulatory support of enterprises garment industry. The essence of the concepts of internal and external control of foreign trade and emphasized their similarities and differences*

**Key words:** foreign trade, external and internal control, management of enterprises.

Процес планування переходу України ЄС і кардинальна зміна

ролі держави в економічній сфері, скасування державної монополії на зовнішньоекономічну діяльність (ЗЕД), породили цілий комплекс нових економічних і правових проблем.

Низький рівень інвестиційної привабливості та несприятливий інвестиційний клімат не дають змогу отримати достатньої кількості, насамперед, фінансових ресурсів для розвитку підприємств, упровадження сучасних технологій, технічного переоснащення, наукових розробок, упровадження інновацій. Крім того, для більшості сфер діяльності характерні тривалі терміни окупності інвестицій, несприятлива динаміка цін, інфляційні процеси тощо. Варто визнати як дестимуляційні кредитну (недоступність кредитних ресурсів), податкову (конфіскаційний характер), валютну та митну політики держави.

Негативний вплив чинить нестабільна політична ситуація в Україні, високий рівень корупції й недовіри до держави як гаранта виконання угод та контрактів, неформальні відносини між органами державної влади й бізнесом, лобювання інтересів олігархічних кланів. Для України характерне явище недобросовісної конкуренції в ЗЕД за всіма пунктами ст. 85 Закону «Про конкуренцію Європейського Співтовариства (ЄС)», зокрема непряме фіксування цін, поділ ринків і джерел постачання, застосування різних умов до однакових угод із різними торговими сторонами.

Незважаючи на активне використання міжнародних норм, законодавча база України у сфері ЗЕД недосконала. Особливо громіздка процедура збирання документів і реєстрації суб'єктів ЗЕД. Суттєвим недоліком вважається відсутність чіткої стратегії та недосконала зовнішньоекономічна політика держави. Варто вказати на не завжди обґрунтовані й прозоро сформульовані адміністративні заходи, зокрема це стосується нетарифного регулювання ЗЕД.

Найбільшим негативний чинник – ефект імпортозаміщення, що свідчить про незахищеність і нерозвиненість внутрішніх ринків України. Це – наслідок неправильної, на нашу думку, не лише зовнішньоекономічної політики держави, а й економічної загалом. Відсутність належного ресурсного забезпечення, велике технологічне відставання від розвинених країн, низький рівень якості більшості товарів призводять до незадовільної структури експорту, основа якої – сировинні матеріали, напівфабрикати.

Існують досить вагомі недоліки в інфраструктурному забезпеченні ЗЕД: недосконалість митного обслуговування та митних процедур, фінансових розрахунків, проблеми транспортування й зв'язку; служб із надання консалтингових, інформаційних та інших ділових послуг тощо.

Однією із основних проблем обліку ЗЕД є організація бухгалтерського обліку експортних операцій пов'язані з тим, що розрахунки за такими видами операцій здійснюються в іноземній валюті. Відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» операції в іноземній валюті при первісному визнанні відображують у валюті звітності – грошовій одиниці України перерахунком сум в іноземній валюті на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

Облік таких операцій потребує достовірної оцінки активів, зобов'язань, що виникли внаслідок здійснення операцій, за допомогою визначення курсових різниць за монетарними статтями. Правила розрахунку курсових різниць встановлені П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [1].

Необхідність державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності визнана в економічній теорії і підтверджена практикою господарювання промислово розвинених і нових індустріальних країн. Державне регулювання ЗЕД широко використовується у всьому світі. В умовах ринкового господарства воно являє собою систему заходів законодавчого, виконавчого і контролюючого характеру, покликаних удосконалити ЗЕД в інтересах національної економіки.

Ці заходи здійснюються як державними установами, так і громадськими організаціями. Метою регулювання є стабілізація і пристосування зовнішньоекономічного комплексу країни до умов, що змінилися, міжнародного поділу праці, світового ринку і форм міжнародного співробітництва, вирішення національних стратегічних і тактичних завдань.

Державне регулювання ЗЕД включає її фінансове, валютне, кредитне, митно-тарифне і нетарифне регулювання, забезпечення експортного контролю; визначення політики в області сертифікації товарів у зв'язку з їх ввезенням і вивезенням. Всі ці напрямки регулювання базуються на чинному законодавстві.

Однією з найважливіших функцій держави є розробка концепції



зовнішньоекономічної діяльності та зовнішньоекономічної політики, на основі якої будується співпраця з іншими країнами.

Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в усіх країнах спрямоване на забезпечення, в першу чергу, національної економічної безпеки. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності державою означає не тільки підтримку і стимулювання, а й контроль за дотриманням національних інтересів, забезпечення економічної безпеки. З цією метою в числі інших заходів слід наголосити на необхідності посилення контролю за дотриманням українськими експортерами правил міжнародної торгівлі, наприклад, пов'язаних з ціноутворенням.

Зі сказаного вище можна зробити висновок, що зовнішньоекономічна діяльність залишається під впливом держави. Іншою обставиною чому державою приділяється така пильна увага зовнішньоекономічної діяльності, є той факт, що в державних доходах найважливіше місце належить податкам і зборам, які сплачуються учасниками зовнішньоекономічної діяльності.

Таким чином, існують серйозні передумови і підстави для збереження державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності.

На наш погляд зростання ролі державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності викликає необхідність розвитку її контролю; так як контроль - невід'ємна частина системи регулювання, одна з форм зворотного зв'язку, завдяки якій суб'єкт, керуючий системою, отримує необхідну інформацію про її дійсний стан, що дозволяє йому правильно, оцінювати фактично зроблене, виявляти, відхилення - від мети і пов'язані з ним небажані наслідки.

Необхідно відзначити, що в економічній літературі до теперішнього часу не існує чітко визначеної концепції контролю зовнішньоекономічної діяльності.

Контроль як одна із загальних функцій управління спрямований на виявлення та усунення відхилень у функціонуванні системи від нормативно - правових вимог і виступає гарантією встановлення режиму законності, обґрунтованості, доцільності і ефективності дій.

Ефективність фінансового контролю - складна економічна категорія. Вона характеризується певними критеріями і показниками. З теорії відомо, що будь-яка система контролю складається з

наступних елементів: предмет (що контролюють); об'єкт (кого контролюють); суб'єкт (хто контролює). У зв'язку з цим в системі управління зовнішньоекономічною діяльністю об'єктами контролю є наступні види зовнішньоекономічної діяльності:

- зовнішньоторговельна діяльність;
- виробнича кооперація;
- міжнародне інвестиційне співробітництво;
- валютні та фінансово-кредитні операції.

Зовнішньоторговельна діяльність - це підприємництво в області міжнародного обміну товарами, роботами, послугами, інформацією та результатами інтелектуальної діяльності.

Міжнародне інвестиційне співробітництво передбачає одну з форм взаємодії з іноземними партнерами на основі об'єднання зусиль фінансового та матеріально-технічного характеру. Цілями такого співробітництва є розширення бази розвитку і випуску експортної продукції, її систематичне оновлення на основі критеріїв конкурентоспроможності та полегшення процесів її реалізації на зовнішньому ринку. Подібні завдання можуть бути вирішені за рахунок організації, наприклад, спільного виробництва. Спільне підприємництво можливо перш за все на базі обміну технологіями, послугами з наступним розподілом програм випуску продукції та її реалізації, а також у формі утворення та функціонування концесій, консорціумів, акціонерних компаній, міжнародних неурядових організацій і т.п.

Виробнича кооперація в складі зовнішньоекономічної діяльності підприємств і фірм також представляє одну з форм співпраці між іноземними партнерами в різних, але конструктивно пов'язаних між собою в процесах технологічного поділу праці. Сам технологічний процес поділу праці означає розподіл його учасників в ланцюзі створення і реалізації продукції за основними його фаз, від вивчення потреб на внутрішніх і зовнішніх ринках до доведення її до кінцевих споживачів.

Валютні і фінансово-кредитні операції як вид ЗЕД підприємств і фірм слід розглядати в першу чергу як сприяють, супроводжують будь-яку зовнішньоторговельну операцію у вигляді фінансових зобов'язань, пов'язаних із забезпеченням платежу, за поставлену продукцію через конкретні форми розрахунку, а також валютних

операцій, здійснюються з метою уникнення курсових втрат.

Суб'єкти контролю зовнішньоекономічної діяльності можна виділити в три групи: державні органи, відомчі органи і незалежний контроль (аудит) .

В цілому при зовнішньоекономічної діяльності виникає система взаємовідносин між державою і суб'єктами господарювання. Між ними можливі протиріччя економічних інтересів . Незважаючи на це слід прагнути до ведення господарської діяльності в рамках правового поля, коли забезпечується дотримання прав всіх учасників: господарської діяльності. В книзі «Контроль і бухгалтерська , експертиза» А. С. Наринский і Н. Г. Гаджієв пишуть: «При всій багатогранності і мінливості контролю з урахуванням умов господарської діяльності для нього обов'язкові загальні принципи, які визначаються завданнями нормалізації господарської діяльності та впорядкування відповідних їй зв'язків» [2].

У зв'язку з цим метою контролю зовнішньоекономічної діяльності є забезпечення принципів законності, доцільності та ефективності розпорядчих і виконавчих дій її учасників. Досягнення цієї мети забезпечується реалізацією наступних завдань:

1) виявлення відхилень від прийнятих стандартів доцільності і ефективності фінансово-господарських операцій суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності, правильності (відповідність установленим порядком), від повноти своєчасності їх відображення в обліку та достовірності звітності. Виявлення резервів підвищення ефективності діяльності;

2) контроль суб'єктів господарювання на предмет дотримання ними фінансово-господарського законодавства, що стосується регулювання зовнішньоекономічної діяльності (правильність, застосування митних та інших фінансових пільг); правильність ведення, бухгалтерського обліку, достовірність і повнота фінансової звітності, дотримання встановленого порядку при експортно-імпорتنих операціях;

3) оцінка фінансового стану та ефективності систем управління і контролю учасників зовнішньоекономічної діяльності ;

4) контроль за збереженням, раціональністю ефективністю використання залучених коштів іноземних кредитів, позик, отриманих учасниками зовнішньоекономічної діяльності;

5) контроль за повнотою, своєчасністю, структурною відповідністю та цільовим призначенням виконання дохідних і видаткових статей державного бюджету;

6) оцінка обґрунтованості та ефективності прийнятих урядових рішень в сфері зовнішньоекономічної діяльності. Перевірка якості інформації, що надається для прийняття управлінських рішень;

7) встановлення повноти, своєчасності та певного порядку розрахунків суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності з бюджетом і позабюджетними фондами. Виявлення резервів зростання доходів державного бюджету.

Іншим важливим питанням в теорії і практиці контролю зовнішньоекономічної діяльності є критерій його ефективності. Оцінка ефективності дає можливість розглядати якісну визначеність окремих органів в загальній системі контролю зовнішньоекономічної діяльності, дозволяє встановити їх якісну відмінність. Причому, на наш погляд, ефективність контролю зовнішньоекономічної діяльності, можна оцінювати лише щодо діяльності його спеціально створених органів (в тому числі структурних одиниць цих органів або, навпаки, груп органів), а не в цілому (проблематично оцінити діяльність всіх суб'єктів контролю зовнішньоекономічної діяльності, в число яких, за визначенням, входять також і керівники всіх державних організацій, в силу свого положення зобов'язані здійснювати контроль).

Проаналізуємо найбільш поширені точки зору відомих фахівців в області контролю.

Наприклад, С. О. Шохін вважає, що ефективність контролю визначається відношенням його результату до витрат на його проведення [3]. Отже, для підвищення ефективності необхідно зниження витрат. Однак, як показує досвід, зниження витрат не завжди призводить до підвищення ефективності. Тому необхідно регулювання витрат в деяких межах, при яких буде зберігатися певна оперативність і якість контролю.

Із факторів, що впливають на ефективність контролю Є.Ф. Шохін виділяє наступні:

- 1) суб'єкти контролю, або фахівці, що здійснюють контроль;
- 2) об'єкт і предмет контролю;
- 3) методика контролю.

При цьому Є.О Шохін зазначає, що найбільш істотними

факторами підвищення ефективності контролю є:

- кваліфікація фахівців, що здійснюють контроль (кадрове забезпечення контролю);
- повнота і достовірність вихідних даних про об'єкти контролю, на основі яких здійснюється контроль (інформаційне забезпечення контролю);
- об'єктивність, якість, оперативність комплексність контролю, які забезпечуються досконалістю використовуваних методів контролю (науково-методичне забезпечення);

Розглянемо пропозиції по оцінці ефективності контролю, висунуті Ю. Ігнатовим. Так, даний автор дотримується думки, що «саме в збільшенні кінцевих результатів за рахунок поліпшення організаційних зв'язків і раціонального використання наявних ресурсів знаходить своє кількісне вираження ефективність державного управління в цілому і ефективність державного контролю зокрема звідси слідує, що показники ефективності контрольної діяльності повинні враховувати не тільки величину одержуваних кінцевих результатів, а й величину наявних державних ресурсів, а також рівень їх використання» [4]. На основі цього Ю. Ігнатов виділяє наступні показники ефективності державного контролю: кінцеві результати діяльності об'єктів контролю, а також їх динаміка; обсяги ресурсів, якими розташовують об'єкти контролю і рівень їх використання; зростання кінцевих результатів за рахунок поліпшення використання наявних у контрольованих об'єктах ресурсів.

Ю. Ігнатов узагальнює: «Порівняння даних показників до і після здійснення контрольних заходів дозволяє зрозуміти в якій мірі вдалося наблизити існуючий стан контрольованого об'єкта до бажаного, необхідного».

Розглянемо точку зору на проблему ефективності контролю відомого фахівця в області бухгалтерського обліку і контролю І. А. Белобжецького. Так, І.А. Белобжецькій вважає, що при оцінці ефективності фінансового контролю мова може йти тільки про систему показників, а оцінка діяльності контрольних органів, дана на основі переваги того чи іншого показника, буде односторонньою, а отже ненауковою [5]. До системи показників І.А. Белобжецькій відносить:

- 1) абсолютні розміри виявлених в результаті контролю нестач,

незаконних витрат і розкрадань товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів;

2) рівень відшкодування заподіяної державі матеріальної шкоди в абсолютних сумах і в процентах до загальної величини виявлених незаконних витрат, недостач і розкрадань.

Як видно, оцінка контролю зовнішньоекономічної діяльності питання досить складне і будь-яка пропозиція викликає неоднозначну реакцію. На нашу думку два показника чітко можуть свідчити про ефективність контролю:

- прямиий ефект: сума відшкодованих державі коштів мінус витрати на контроль;

- випередження (в результаті аналітичних досліджень, перевірок, ревізій, експертних оцінок) непотрібних витрат і інших недоліків (у вартісному вимірі) в управлінні (використанні і розпорядженні) державними фінансовими та іншими матеріальними, а також нематеріальними ресурсами.

Соціальний ефект фінансового контролю проявляється в тому, що за його результатами вживаються заходи до осіб, котрі допустили порушення фінансового законодавства, включаючи їх звільнення та притягнення до кримінальної відповідальності.

Організаційний ефект полягає в тому, що за підсумками контрольних заходів пропонуються і реалізуються заходи щодо поліпшення керованістю зовнішньоекономічною діяльністю, скорочуються зайві ланки в структурах управління або створюються нові, необхідні для економіки, підвищується оперативність управління. Економічний ефект досягається в результаті поліпшення діяльності органів федеральної виконавчої влади в частині формування дохідної частини державного або регіонального бюджету, підвищення рентабельності виробництва, зниження собівартості продукції і т.д.

Внутрішній та зовнішній контроль зовнішньоекономічної діяльності зазвичай проводиться на трьох етапах та реалізується за допомогою методичних прийомів.

Такі автори, як М. А. Паукока і А. Х. Тейлор, під методичними прийомами розуміють «систему способів попереднього, поточного і наступного вивчення предмета господарського контролю з погляду дотримання законності, загальнонародної доцільності та якості

управління».

Етапи, на яких здійснюється як внутрішній, так і зовнішній контроль зовнішньоекономічної діяльності залежать від того, в якому часовому відрізку відносно зовнішньоекономічної господарської операції проводиться відповідний контроль: перед її здійсненням, під час або після. На попередньому етапі контроль пов'язаний, у першу чергу, з аналізом ризиків. Ризик властивий будь-якій сфері діяльності підприємства, а тим більше операціям із давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності.

Основна увага з боку управлінського персоналу приділяється укладанню зовнішньоекономічного договору. Адже саме від результатів внутрішньогосподарського контролю залежить те, чи здійснюватиметься зовнішньоекономічна операція з давальницькою сировиною та на яких умовах.

Окрім договорів великої уваги потребують перевірка та звірка даних первинних документів, а саме: договори, рахунки-фактури, супровідні документи, платіжне доручення, виписка банку, розрахунки бухгалтерії, вантажно-митні декларації та облікових реєстрів: журнали реєстрації різних видів документів, журнали-ордери та відомості до них, Головна книга і т.д.

Варто зауважити, що саме контроль є основним елементом управління підприємством і як планування, створення організаційних структур так, і мотивацію доцільно поєднувати із внутрішньогосподарським контролем. Так, ні одна з даних функцій не може сама по собі здійснювати сам процес управління і, лише, їх поєднання в певній послідовності розкриває суть управління на підприємстві. І саме внутрішньогосподарський контроль виступає основою координаційною функцією управління.

Слід зауважити, що система внутрішнього контролю на підприємстві призначена не тільки для належної організації здійснення зовнішньоекономічної діяльності, перевірки та підготовки документів для подальшого їх зберігання. Перед системою внутрішнього контролю в умовах розвитку в Україні системи митного постаудиту, має бути поставлено нове завдання: обробка й систематизація даних, а саме управлінського обліку з метою підготовки упорядкованої інформаційної бази для зовнішнього контролю. Оскільки це посприятиме підвищенню співпраці між суб'єктами зовнішньоекономічної

діяльності, а також митними органами, ефективнішому митному постаудиту.

Отже, для того, щоб система внутрішньогосподарського контролю діяла ефективно, вона повинна бути оперативною, своєчасною, постійною, забезпечувати вільний обмін інформацією, що дозволить вчасно реагувати на певні ситуації. При цьому облікова інформація повинна бути точною, надходити вчасно й доводитись до виконавців у такому вигляді, який дозволяє оперативно прийняти необхідні рішення й здійснити відповідні дії щодо вирішення того чи іншого проблемного питання.

#### **Література:**

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Законодавство України // – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show> (дата звернення 15.10.2016). – Назва з екрана.
2. Наринский , А.С. Контроль и бухгалтерская экспертиза (практический аспект) / Наринский , А.С., Гаджиев, Н.Г. .- Кишинев.: Контабил-Сервис, 1993 г.-168с.
3. Шохин С. О Проблемы и перспективы развития финансового контроля Российской Федерации / Шохин С. О - М.: Финансы и статистика, 1999. — 352 с.
4. Игнатов Ю. Основы взаимодействия / Игнатов Ю. / Президентский контроль, 1999, №9.
5. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / Белобжецкий И. А. – М.: Финансы и статистика, 1989.

**УДК 657**  
**JEL M 41**

**Гайдаєнко Ольга, Коваленко Людмила**  
Одеський національний економічний університет

### **ЗАСТОСУВАННЯ КОРЕЛЯЦІЙНО – РЕГРЕСІЙНОГО АНАЛІЗУ ДЛЯ ПРОГНОЗУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

**APPLICATION OF CORRELATION - REGRESSION ANALYSIS  
TO PREDICT THE PERFORMANCE OF ENTERPRISES**



## ПРИМЕНЕНИЕ КОРРЕЛЯЦИОННО - РЕГРЕССИОННОГО АНАЛИЗА ДЛЯ ПРОГНОЗИРОВАНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

*У статті дано огляд результатів факторного кореляційно-регресійного аналізу, виробленого по ряду показників. Дано рекомендації підвищення ефективності діяльності підприємства.*

**Ключові слова:** чистий дохід, ефективність, факторний аналіз, кореляційно-регресійний аналіз

*In the article reviews the results of factor correlation-regression analysis that is produced in a number of indicators. Recommendations increasing the effectiveness of the company.*

**Keywords:** net profit, efficiency, capital productivity, factor analysis, correlation and regression analysis

*В статье дан обзор результатов факторного корреляционно-регрессионного анализа, произведённого по ряду показателей. Даны рекомендации повышения эффективности деятельности предприятия.*

**Ключевые слова:** чистый доход, эффективность, факторный анализ, корреляционно-регрессионный анализ

Ефективне управління сучасним підприємством не можливо без використання сучасних методів економіко-математичного моделювання та економічного та статистичного аналізу.

На діяльність будь-якого підприємства впливають деякі фактори. Оцінити результати їх дії можливо методами статистики, основу яких становлять побудова і аналіз відповідної математичної моделі [1,с.216].

Для багатфакторних моделей чи явищ доцільно використовувати методи множинного кореляційно-регресійного аналізу, які дають змогу вивчити та кількісно оцінити внутрішні і зовнішні наслідкові зв'язки між утворюючими модель факторами та встановити закономірності функціонування і тенденції розвитку досліджуваної результативної ознаки.

В умовах реальної економіки між результативними показниками та чинниками діють вірогідні (стохастичні) зв'язки. Вважаємо за доцільне доповнювати результати факторного аналізу використанням апарату економіко-математичного моделювання [2].

Основне завдання кореляційного і регресійного методів аналізу полягає в аналізі статистичних даних для виявлення математичної залежності між досліджуваними ознаками і встановлення за допомогою коефіцієнтів кореляції порівняльної оцінки щільності взаємозв'язку, який має певний числовий вираз.

В практиці управління для оцінки діяльності підприємств широко використовуються математичні методи. Серед великої кількості моделей слід виділити такі статистичні методи, як методи трендового та кореляційно-регресійного аналізу. Питання щодо прогнозування розвитку підприємств за допомогою вищеописаних методів досліджені як вітчизняними, так і закордонними економістами, серед яких слід виділити таких, як А.М. Гольдберг, М.А. Корольов, О.С. Кравець, Н. Дрейпер, Г. Сміт, Гострик О.М., Борох Ю.О., Бойко Л.О., Стригуль Л.С. В.М. Степанишин, Л.О. Тисовський та інші.

Метою проведеного дослідження є застосування кореляційно – регресійного аналізу для прогнозування результатів діяльності підприємства. На основі запропонованої регресійної моделі можуть бути обрані найбільш оптимальні варіанти розвитку підприємства у майбутньому періоді.

На діяльність будь-якого підприємства впливають деякі фактори. Оцінити результати їх дії можливо методами статистики, основу яких становлять побудова і аналіз відповідної математичної моделі. Для багатофакторних моделей чи явищ доцільно використовувати методи множинного кореляційно-регресійного аналізу, які дають змогу вивчити та кількісно оцінити внутрішні і зовнішні наслідкові зв'язки між утворюючими модель факторами та встановити закономірності функціонування і тенденції розвитку досліджуваної результативної ознаки [3,с.472].

Технологія аналізу на основі тренду використовується у випадку, коли необхідно виявити загальну тенденцію змін. У цьому випадку, прогнозування значень результативного показника здійснюється на основі динаміки його значень у минулих періодах [4,с.127].

З цією метою будемо використовувати кореляційно-регресійний аналіз, який дозволить перейти від функціонального зв'язку між факторами та результативним показником до стохастичної залежності.

Ця залежність є більш прийнятною до умов реальної економіки [5,с. 23].

Кореляційно-регресійний аналіз забезпечує визначення впливу факторів, для яких не можливо побудувати жорстку детерміновану факторну модель. Для своєї реалізації, кореляційно-регресійний аналіз потребує виконання низки умов:

- для побудови рівняння регресії необхідна певна сукупність об'єктів: у нашому дослідженні – просторово-часова (дані по базовому підприємству за 2013-2015 роки розподілялися за кварталами);
- необхідний достатній обсяг спостережень (за оцінками експертів кількість спостережень має хоча б у 3-4 рази перевищувати кількість факторів);
- сукупність має бути однорідною.

Кореляційно-регресійний аналіз розв'язує два основні завдання: визначення за допомогою рівняння регресії аналітичної форми зв'язку між результативним і факторним показниками та встановлення рівня щільності зв'язку між ними.

У якості об'єкта дослідження використано ПАТ «Зірка», яке є виробником зварювальних електродів.

З ціллю більш детального аналізу діяльності підприємства нами було проведено регресійний аналіз впливу незалежних змінних величин на залежну. В якості результативної ознаки нами використано показник чистого доходу, який найкращим чином відбиває ступінь ефективності діяльності підприємств.

Таблиця 1

Параметри регресійної моделі

№	Показник	Один.виміру
$X_1$	Собівартість реалізованої продукції	тис.грн.
$X_2$	Рентабельність активів	%
$X_3$	Коефіцієнт автономії	
Y	Чистий дохід (виручка від реалізації продукції)	тис.грн.

Використання регресійного аналізу дозволило нам визначити функцію, згідно якої було встановлено вплив параметрів моделі на

залежну змінну. В загальному вигляді рівняння регресії з параметрами, що оцінюються, має наступний вигляд:

$$Y = a_0 + a_1 X_1 + a_2 X_2 + a_3 X_3$$

Для визначення коефіцієнтів регресії моделі нами були використані наступні первинні дані, які відображають поточний стан виробництва (табл.2).

За результатами аналізу вдалося пропорційно розподілити міру якості по залежним показникам на підставі результатів господарської діяльності підприємства. Лінійна модель має наступний вигляд:

$$Y = 45593,805 + 0,4531X_1 - 195655,34X_2 - 7048,38X_3$$

Аналіз коефіцієнтів регресії дозволяє нам з'ясувати ступінь впливу факторних чинників на результатну зміну.

Таблиця 2

Значення параметрів регресійної моделі

№	Чистий дохід (тис.грн)	Собівартість реалізованої продукції (тис.грн)	Рентабельність активів	Коефіцієнт автономії
1	40200	39120	0,055	0,560
2	38450	36300	0,065	0,450
3	41150	40250	0,106	0,390
4	36269	34550	0,089	0,480
5	51350	49880	0,069	0,960
6	52500	49950	0,048	0,780
7	53900	52120	0,062	0,570
8	54919	53915	0,078	0,390
9	55200	23760	0,049	0,290
10	57150	52130	0,064	0,780
11	54150	51600	0,036	0,630
12	62900	59340	0,026	0,650

Як свідчать результати найбільшу вагу має такий показник як собівартість реалізованої продукції  $a=0,4531$ . Відмінний знак коефіцієнту при показнику «Коефіцієнт автономії» означає, що значне збільшення в структурі капіталу зобов'язань призводить до зниження результативного показника – чистого доходу.

Отриманий коефіцієнт множинної кореляції та значення залишкової дисперсії показують тісноту зв'язку результативного показника з факторними показниками, тобто характеризують якість вибору рівня регресії. В нашому випадку  $R=0,7714$ , а показники остаточної дисперсії факторів дорівнюють, відповідно, 0,5950. На підставі отриманих результатів можна зробити висновок, що побудована нами модель відібрана правильно.

Коефіцієнт детермінації  $R^2$  вказує на долю впливу вибраних показників на результативний показник. В даному випадку регресія залежного фактору на показник моделі пояснює біля 59,5% варіативності значень  $Y$ .

Для показу істотного зв'язку між результативним та факторними ознаками нами було встановлено критичне значення  $R^2$  для  $k_1=4-1=3$  і  $k_2=12-4=8$ . Значення цього показника становить 0,443. Оскільки отриманий результат  $R^2$  більше критичного, то з ймовірністю 95 % можна стверджувати про істотність зв'язку між параметрами моделі. Факторна дисперсія характеризує варіацію результативної ознаки, яка пояснюється чинниками, що увійшли у модель.

Для оцінки впливу факторної ознаки на результативну використовуються коефіцієнти еластичності  $\epsilon_i$ , який дозволяє з'ясувати, на скільки відсотків змінюється результативний признак при зміні факторного признаку на один відсоток при фінансовому значенні інших факторів.

$$\epsilon_i = a_i * \frac{X_{i\text{ср.}}}{Y_{\text{ср.}}},$$

де

$a_i$  – коефіцієнт регресії при  $i$ -му факторі

$X_{i\text{ср.}}$ ,  $Y_{\text{ср.}}$  – середнє значення факторної та результативної ознаки.

За результатами цього показника нами були отримані такі значення цього показника:

$$\epsilon(x_1) = 4,113152646$$

$$\epsilon(x_2) = -0,244353281$$

$$\epsilon(x_3) = -0,081663656$$

Аналіз отриманих значень дозволяє зробити висновок, що в середньому найбільш впливовішим фактором є такий показник як собівартість реалізованої продукції.

Для оцінки значущості отриманих коефіцієнтів регресії використовується критерій  $t$ . В нашому випадку значення цього критерію для відповідних показників складає:

$$t_1 = 1,918714258$$

$$t_2 = -2,11289765$$

$$t_3 = -0,563373208$$

Враховуючи те, що критичне значення цього показника складає  $t_{крит} = 3,72$  не перевищує розрахункові для першого та для другого показника, можна зробити висновок, що коефіцієнти моделі при цих змінних значущі. Третій показник при цьому може бути виключений з моделі, так як його вклад не дуже значимий [5, с.17-30].

Таким чином, отримані результати моделювання дозволяють не тільки спрогнозувати загальні показники оцінки його діяльності, а й визначити розвиток підприємства у майбутньому.

#### **Література:**

1. Кравець О. С. Статистика: Навчальний посібник / О. С. Кравець. – О.: Пальміра, 2008. – 266 с.
2. Гайдаєнко О.М. Факторний аналіз ефективності використання основних засобів на прикладі ПАТ «Одескабель» [Електронний ресурс] – 2016. – Режим доступу до ресурсу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/4685>
3. Опря А. Т. Статистика. Математична статистика. Теорія статистики. Навчальний посібник / А. Т. Опря. – К.: ЦУЛ, 2005. – 472 с.
4. Статистичне забезпечення управління економікою. Прикладна статистика: Навчальний посібник / А. В. Головач, В. В. Захожий, Н. А. Головач. – К: КНЕУ, 2005. – 333.
5. Мозгова Н. В. Методичні вказівки до використання економіко-математичних методів у дипломних роботах магістрантів спеціальності «Облік та аудит». / Н. В. Мозгова, Р. М. Волчек, Л. О. Бойко // Методичні вказівки / Н. В. Мозгова, Р. М. Волчек, Л. О. Бойко. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013. – 50с.

#### **Автори:**

Гайдаєнко Ольга Миколаївна, к.е.н., доцент Одеського національного економічного університету, м.Одеса, Україна.

Коваленко Людмила Анатолійовна, студентка обліково-економічного факультету Одеського національного економічного університету, м.Одеса, Україна.

**Сфера наукових інтересів:** фінансовий аналіз, стратегічний аналіз, стратегічне управління.

**Зв'язок з автором:** lyudmila-kovalenko@mail.ua

**УДК 336.64**  
**JEL L10**

**Гайдаєнко Ольга,  
Курдіяшко Тамара**  
Одеський національний економічний університет

## **ПРОГНОЗУВАННЯ ОБСЯГІВ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «ЦЕМЕНТ»**

### **PREDICTION SALES FOR EXAMPLE LLC "CEMENT"**

### **ПРОГНОЗИРОВНИЕ ОБЪЕМОВ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ НА ПРИМЕРЕ ООО «ЦЕМЕНТ»**

*У статті досліджено алгоритм прогнозування обсягів реалізації на прикладі ТОВ «Цемент».*

**Ключові слова:** обсяги реалізації, поліноміальний тренд, сезонна компонента, модель.

*In the article presents the algorithm for forecasting sales on the example of "Cement."*

**Keywords:** sales, polynomial trend, seasonal component, model.

*В статье рассмотрен алгоритм прогнозирования объёмов реализации на примере ООО «Цемент».*

**Ключевые слова:** объёмы реализации, полиномиальный тренд, сезонная компонента, модель.

Передбачення майбутнього є невід'ємною частиною розвитку суспільства в цілому. Щодо планування діяльності суб'єктів господарювання, то воно є важливою складовою визначення стратегії, перспектив розвитку та підвищення конкурентоспроможності результатів їх діяльності. Економічний прогноз уможливілює отримання інформації про розгортання подій та їх наслідки за різних умов та ситуацій. Необхідність ефективного прогнозування підтверджується значними збитками, яких можуть зазнавати суб'єкти

господарювання різних масштабів та галузей в умовах економічної нестабільності [1].

Розвиток і успіх будь-якого підприємства визначається стратегією розвитку, яка може бути вироблена на основі:

- підвищення надійності розрахунків;
- доступу до всієї інформації для проведення аналізу фінансової ситуації;
- використання існуючих алгоритмів аналізу і прогнозування.

Рішенню цих питань сприяє застосування комп'ютерних технологій, завдяки яким підприємці можуть більш адекватно реагувати на зміну ринкової кон'юнктури й одержувати максимум прибутку при мінімальному ризику.

На сьогоднішній день наука далеко просунулася в розробці технологій прогнозування. Розроблено відповідні програмні пакети, але на практиці вони, на жаль, не завжди доступні рядовому користувачу, а в той же час багато з цих проблем можна достатньо успішно вирішувати, використовуючи методи дослідження операцій, зокрема імітаційне моделювання, теорію ігор, регресійний та трендовий аналіз, реалізуючи ці алгоритми в широко відомому і поширеному пакеті прикладних програм MS Excel.

У даній статті поданий один із можливих алгоритмів побудови прогнозу обсягу реалізації для продуктів із сезонним характером продажів. Перелік таких продуктів набагато ширше, чим це може здаватися. Поняття «сезон» у прогнозуванні застосовується до будь-яких систематичних коливань. Цикл коливань може істотно відрізнятися (як у більший, так і в менший бік) від розміру в один рік.

Так, наприклад, обсяг реалізованих будівельних матеріалів має явно виражений сезонний характер, що обумовлений багатьма чинниками (часом року, періодом відпустки, і т.п.).

Вивчення сезонності дозволяє розкрити чинники, що обумовлюють сезонність у будівельній галузі; визначити економічні наслідки сезонності на рівні підприємства і регіону взагалі; розробити комплекс заходів щодо зниження сезонної компоненти.

Використовуючи можливості пакета прикладних програм MS Excel, складемо алгоритм прогнозовної моделі для прогнозування обсягів продажів:

#### 1. Визначення тренду.



2. Визначення розміру сезонної компоненти.
3. Расчет помилки моделі.
4. Побудова моделі прогнозування.
5. Прогноз обсягу продажів.

Використаємо алгоритм прогнозування обсягів продажу на прикладі даних ТОВ «Цемент» про обсяг реалізації продукції за 2012-2014 рока з метою упорядкування прогнозу реалізації по місяцях на майбутній рік. Вихідна інформація подана в таблиці 1.

Таблиця 1

Фактичні обсяги реалізації

№	Квартали	Обсяг продажів (тис.грн.)
1	1 квартал 2013	50560
2	2 квартал 2013	68164
3	3 квартал 2013	75240
4	4 квартал 2013	32312
5	1 квартал 2014	45769
6	2 квартал 2014	57692
7	3 квартал 2014	66861
8	4 квартал 2014	55494
9	1 квартал 2015	49323
10	2 квартал 2015	61250
11	3 квартал 2015	78327
12	4 квартал 2015	61404

Визначимо тренд, що найкраще апроксимує фактичні дані. Істотним моментом при цьому є пропозиція використовувати поліноміальний тренд, що дозволяє скоротити помилку прогновної моделі.

На рисунку 1 показано, що поліноміальний тренд апроксимує фактичні дані набагато краще, чим запропонований звичайно в літературі арифметичний. Це підтверджує показник певності (коефіцієнт детермінації) – це число від 0 до 1, що відбиває близькість значень лінії тренду до фактичних даних. Чим більше розмір цього показника, тим достовірніше лінія тренду. Так коефіцієнт детермінації поліноміального тренду склав 0,6692, а лінійного тренду лише 0,0525. Застосування інших типів тренду також не дає такого ефективного результату, як поліноміальний тренд. Вони незадовільно

апроксимують фактичні значення, коефіцієнти детермінації їх мізерно малі.

Значення тренду розраховані автоматично на підставі рівняння:

$$y = -12,618x^6 + 503,2x^5 - 7823,3x^4 + 59678x^3 - 229356x^2 + 402560x - 177002$$

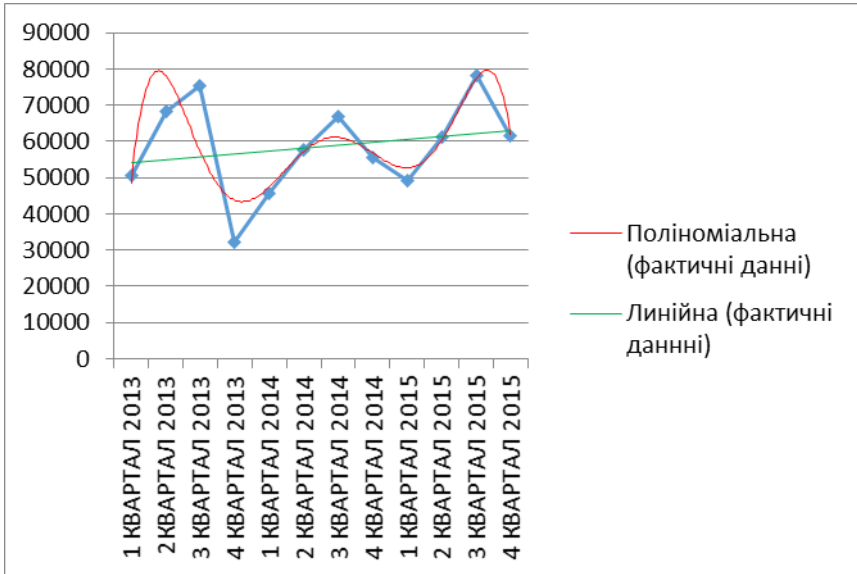


Рис.1. Порівняльний аналіз різних трендів

Якщо з фактичних значень обсягів продаж відняти значення тренду, визначимо розміри сезонної компоненти. Розрахунок значень сезонної компоненти (тис.грн.) табл. 2.

Таблиця 2

Розрахунок значень сезонної компоненти (тис.грн.)

Квартали	Обсяг продажів (тис.грн.)	Значення тренду	Сезонна компонента
А	1	2	3
1 КВАРТАЛ 2013	50560	48547,282	2012,718
2КВАРТАЛ 2013	68164	78240,048	-10076,048
3 КВАРТАЛ 2013	75240	57171,778	18068,222

4 КВАРТАЛ 2013	32312	43762,672	-11450,672
1 КВАРТАЛ 2014	45769	47429,25	-1660,25
2 КВАРТАЛ 2014	57692	57170,992	521,008
3 КВАРТАЛ 2014	66861	61072,018	5788,982
4 КВАРТАЛ 2014	55494	56717,808	-1223,808
1 КВАРТАЛ 2015	49323	52526,962	-3203,962
2 КВАРТАЛ 2015	61250	59998	1252
3 КВАРТАЛ 2015	78327	76871,202	1455,798
4 КВАРТАЛ 2015	61404	61205,488	198,512

Скоригуємо значення сезонної компоненти таким чином, щоб їхня сума дорівнювала нулю (табл.3):

Таблиця 3

Розрахунок середніх значень сезонної компоненти(тис.грн.)

2013 рік	2014 рік	2015 рік	Разом	Середнє	Сезонна компонента
2012,7	-1660,2	-3203,9	-2851,5	-950,5	-1090,7
-10076	521,01	1252	-8303,1	-2767,7	-2907,9
18068,2	5788,9	1455,8	25313	8437,7	8297,5
-11450,7	-1223,8	198,5	-12476	-4158,7	-4298,9
			Сума	560,8	0

Розрахуємо помилки моделі як різниці між фактичними значеннями і значеннями моделі (табл.4).

Таблиця 4

Розрахунок помилок моделі(тис.грн.)

Обсяг продажів (тис.грн.)	Значення моделі	Помилка моделі
А	1	2
50560	49469,29367	1090,706333
68164	65256,11167	2907,888333
75240	83537,459	-8297,459
32312	28013,13567	4298,864333
45769	44678,29367	1090,706333

57692	63953,11167	-6261,111667
66861	75158,459	-8297,459
55494	51195,13567	4298,864333
49323	48232,29367	1090,706333
61250	58342,11167	2907,888333
78327	86624,459	-8297,459
61404	57105,13567	4298,864333

Знаходимо середньоквадратичну помилку моделі (E) :  
 $E = 0,007097721$  або  $0,71\%$ .

Розмір отриманої помилки дозволяє говорити, що побудована модель добре узгодиться з фактичними даними (добре апроксимує їх), тобто вона цілком відбиває економічні тенденції, що визначають обсяги продаж, і є передумовою для побудови прогнозів високої якості. Побудовану модель уявимо графічно на рисунку 2.

Адитивну модель прогнозування можна уявити у виді формули:  $F = T + S + E$ ,  
де F-прогнозне значення обсягу продажів,  
T- трендові значення,  
S- сезонна компонента,  
E- помилка прогнозу.

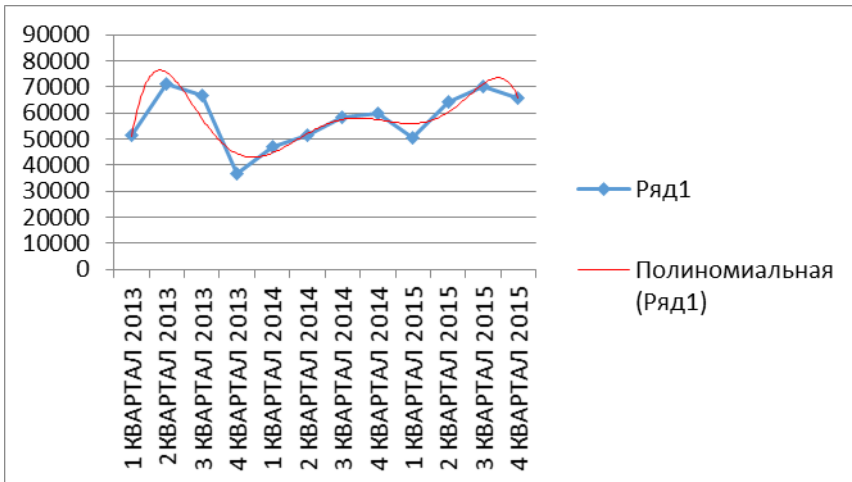


Рис.2. Модель прогнозу обсягів реалізації

На основі моделі будемо остаточно прогнозувати обсяг продажів. Для зм'якшення впливу минулих тенденцій на достовірність прогнозу моделі пропонується сполучити трендовий аналіз із експоненціальним згладжуванням. Використовуючи константу згладжування  $\alpha$ , по розмірі якої визначає, наскільки сильно впливають на прогнози похибки в попередньому прогнозі. Таким чином, це дозволить нівелювати хибу моделі, тобто врахувати нові тенденції:

$$F_t = \alpha F_{t-1} + (1 + \alpha) F_{mt},$$

де  $F_t$  - прогнозне значення обсягу продажів;

$F_{t-1}$  - фактичне значення обсягу продажів у попередньому році;

$F_{mt}$  - значення моделі;

$\alpha$  - константа згладжування.

Константу згладжування рекомендується визначити методом експертних оцінок, як можливість зберігання існуючої ринкової кон'юнктури, тобто якщо основні характеристики змінюються з тією ж швидкістю, що і колись, виходить, передумов до зміни ринкової кон'юнктури немає і  $\alpha = 1$ , якщо навпаки то  $\alpha = 0$ .

Таким чином прогноз на 1 квартал 2016 року визначається в такий спосіб (приймаємо  $\alpha = 0,9$ ):

$$F_t = 0,9 * 49323 + (1 - 0,9) * 48232,29 = 49213,93 \text{ тис.грн.}$$

Таким чином прогноз на 2 квартал 2016 року визначається в такий спосіб (приймаємо  $\alpha = 0,9$ ):

$$F_2 = 0,9 * 61250 + (1-0,9) * 58342,11 = 60959,21 \text{ тис.грн.}$$

Таким чином прогноз на 3 квартал 2016 року визначається в такий спосіб (приймаємо  $\alpha = 0,9$ ):

$$F_3 = 0,9 * 78327 + (1-0,9) * 86624,46 = 79156,75 \text{ тис.грн.}$$

Таким чином прогноз на 4 квартал 2016 року визначається в такий спосіб (приймаємо  $\alpha = 0,9$ ):

$$F_4 = 0,9 * 61404 + (1-0,9) * 57105,14 = 60974,11 \text{ тис.грн.}$$

Максимізація прибутку і підвищення ефективності виробництва є одним з першочергових завдань в діяльності підприємства, що неможливе без ефективного управління виробничо-господарськими витратами на підприємстві [2].

Маючи інформацію про майбутні обсяги продаж можна побудувати алгоритм максимізації прибутку з урахуванням впливу сезонності та більш адекватно реагувати на зміну ринкової кон'юнктури [3, с.118].

Для урахування нових економічних тенденцій рекомендується регулярно уточнювати модель на основі моніторингу фактично одержуваних обсягів продажів, додаючи їх або замінюючи ними дані вихідної інформації, на основі яких будується модель.

#### **Література:**

- 1.Солодкий В.О. Прогнозування обсягів реалізації продукції підприємств галузі торгівлі будівельними матеріалами – 2010.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/Chem\\_Biol/Vnuvvp/ekon/2010\\_1/v49e29.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Chem_Biol/Vnuvvp/ekon/2010_1/v49e29.pdf)
- 2.Горобчук Т. Т. Мікроекономіка. Навчальний посібник / Т. Т. Горобчук. – К. : Центр навчальної літератури., 2001. – 141 с.
- 3.Стратегічний аналіз: Навч. посібник / О.Н. Гайдаєнко – Одеса, Атлант, 2010. - 324 с.

#### **Автори:**

Гайдаєнко Ольга Миколаївна, к.е.н., доцент Одеського національного економічного університету, м. Одеса, Україна.

Курдяшко Тамара Олегівна, студентка обліково-економічного факультету Одеського національного економічного університету, м. Одеса, Україна.

**Сфера наукових інтересів:** прогностування результатів діяльності, стратегічний аналіз, фінансовий аналіз.

**Зв'язок з автором:** melnik.toma@mail.ru

УДК 657

JEL M40

: Голячук Наталія  
Ящук Юлія

Луцький національний технічний університет

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ ТА РОЗРОБКИ В ІННОВАЦІЙНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ИССЛЕДОВАНИЯ И РАЗРАБОТКИ В ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

## PECULIARITIES OF COST ACCOUNTING FOR RESEARCH AND DEVELOPMENT IN INNOVATIVE ACTIVITIES

*В статті розглянуто і проаналізовано деякі особливості обліку, нормативне забезпечення та відображення витрат на дослідження та розробки в інноваційній діяльності. Визначена сутність понять «розробка» і «дослідження» та підкреслені їх схожість і відмінності*

**Ключові слова:** інновації, дослідження, розробки, інвестиції, нововведення, облік.

*В статье рассмотрены и проанализированы некоторые особенности учета, нормативное обеспечение и отражения расходов на исследования и разработки в инновационной деятельности. Определена сущность понятий «разработка» и «исследования» и подчеркнуты их сходства и различия*

**Ключевые слова:** инновации, исследования, разработки, инвестиции, учет.

*The article scrutinizes and analyzes some peculiarities of accounting, standard support and display of the costs of research and development in innovative activities. The essence of the concepts of development and research is defined, and their similarities and differences are emphasized.*

**Keywords:** innovation, research, development, investment, accounting.

Економіка розвинених країн в значній мірі носить інноваційний характер, тобто базується на застосуванні нових знань і сучасних інформаційних технологій. Успішність діяльності підприємств

залежить від використання сучасних технологій, а конкурентоспроможність продукції - від відповідності технічного рівня продукції останнім досягненням науково-технічного прогресу.

Теоретичні і методологічні основи обліку на дослідження та розробки в інноваційній діяльності досліджували такі вчені, як Й. Шумпетер, Л. Гнилицька [4], В.А. Дерій [5], Н.В. Єжакова [6], О. В. Кантаєва [7], Г. Г. Кірейцев [8], А. Кліменко [9], В. Коноваленко [10], В.О. Озеран [11]. О. Кантаєва вважає, що «питання створення нової продукції і її відображення в бухгалтерському обліку завжди були актуальними, оскільки основним завданням цього напряму було забезпечення виконання як тактичних, так і поставлених стратегічних цілей» [7]

Законом України "Про інвестиційну діяльність" інноваційна діяльність розглядається як складова частина інвестиційної діяльності, спрямована на розробку, створення й поширення нових виробів, технологій, організаційно-управлінських форм розвитку, які звісно є базовою підставою для формування або підтримки належної конкурентоздатності підприємств.

Термін і поняття «інновації», як нової економічної категорії, ввів австрійський учений Йозеф Шумпетер (1883-1950 рр.) у роботі «Теорія економічного розвитку» (1911р.). Під даним поняттям він мав на увазі зміну з метою впровадження й використання нових видів споживчих товарів, нових виробничих, транспортних засобів, ринків і форм організації в промисловості.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку інновацій на підприємстві, з нашої точки зору, варто відносити: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 28 «Зменшення корисної вартості активів», П(С)БО 31 «Фінансові витрати», Кодекси України, методичні рекомендації з формування; вказівки, інструкції, положення; плани рахунків, наказ про облікову політику підприємства і т.д.

Основними напрямками витрат на інноваційну діяльність можуть бути: дослідження та розробки; придбання прав на патенти,



ліцензії на об'єкти промислової власності; нові технології; придбання безпатентних ліцензій, ноу-хау, технологій; технологічна підготовка виробництва; придбання машин, обладнання та інших основних засобів; маркетингові дослідження; інші витрати.

Витрати за економічними елементами, які включаються в інноваційні витрати підприємства розподіляються на наступні групи: матеріальні, на оплату праці, соціальні відрахування, амортизація основних засобів, інші витрати.

Облік витрат на інноваційну діяльність має свої особливості, які безпосередньо залежать від типів виробництва (індивідуальне, серійне, масове), конкретного етапу інноваційної діяльності, фінансових можливостей підприємства, способу розробки інноваційного продукту (наявність або відсутність у підприємства власних науково-дослідних підрозділів).

Залежно від ступеня своєї інноваційної активності підприємство може здійснювати інноваційний процес по впровадженню проекту власними силами або скористатися послугами сторонніх організацій.

Структура інноваційної діяльності на підприємстві, яке має власний науково-дослідний відділ представлена на рис. 1.



Рис. 1. Схема інноваційного процесу (на основі [7])

На етапі комерціалізації інноваційний продукт проходить ринкову апробацію, формуються канали збуту інноваційної продукції. На даному етапі виникають витрати, пов'язані з доведенням нового продукту до споживача, а саме: витрати на рекламу, по просуванню і реалізації продукції, інші збутові витрати.

Для оцінки ефективності інноваційної діяльності підприємства використовують різні джерела інформації: дані спеціальних спостережень, статистичні дані Державного комітету статистики України, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність підприємств. В кінцевому підсумку, ефективність інноваційної діяльності характеризується системою показників, що відображають кінцеві результати реалізації, а також співвідношення результатів і витрат, обумовлених розробкою, виробництвом і експлуатацією нововведень.

Для ефективного планування та обліку інноваційних витрат підприємству необхідно забезпечити розкриття відповідної інформації для прийняття управлінських рішень з приводу виробництва нової продукції. Для цього необхідна побудова методики бухгалтерського обліку інноваційних витрат відповідно до потреб користувачів інформації.

Одним з недоліків обліку інноваційної діяльності є те, що не існує єдиної системи рахунків і реєстрів бухгалтерського обліку для відображення витрат, доходів і фінансових результатів науково-дослідної діяльності на підприємстві. У той же час, наявні облікові реєстри, бухгалтерські рахунки і статистична звітність не надають достовірних даних для проведення аналізу інноваційної продукції, її впливу на фінансово-економічні результати діяльності підприємства.

Згідно ПсБО 8 «Нематеріальні активи» дослідження - це заплановані підприємствами/установами дослідження, які проводяться ними уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань. А розробка - це застосування підприємством чи установою результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання. [2]

У п. 2 П(С)БО 16 «Витрати» вказується, що витрати на дослідження включаються до складу інших операційних витрат

відповідно до положень П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», у п. 9 якого зазначено, що витрати на дослідження не визнаються активом, а підлягають відображенню в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Як бачимо, у вітчизняних стандартах, як і в міжнародних, відмовилися від капіталізації витрат на дослідження (шляхом включення їх до складу нематеріальних активів). [11]

Слід зауважити, що вітчизняні стандарти суттєво не відрізняються від міжнародних у сфері відображення витрат, хоч і мають деякі відмінності. Вони зумовлені стислістю перших та відсутністю достатніх пояснень з окремих питань, що викликає помилкову інтерпретацію деяких положень. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство/установа має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу.[2]

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.[2]

МСБО 38 «Нематеріальні активи» дає відповідь на більше запитань, пов'язаних із впровадженням інновацій, розробок та досліджень, ніж вітчизняні П(с)БО 8. Тут під розробкою розуміється «...застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання», а дослідження, у свою чергу, «... оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань». У разі, якщо підприємство не може відрізнити фазу досліджень від фази розробок, то всі витрати розглядаються, як понесені у ході досліджень.

На основі МСБО 38 у таблиці 1 відображено приклади з діяльності розробок та дослідження.

Таблиця 1

Приклади діяльності на етапах розробки та дослідження згідно МСБО №38 «Нематеріальні активи» [1]

Етап розробки	Етап дослідження
а) проектування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням;	а) діяльність, спрямована на отримання нових знань;
б) проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію;	б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань;
в) проектування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільними для комерційного виробництва; та	в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам; та
г) проектування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів, систем чи послуг.	г) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам.

Як вказувалось вище, жоден нематеріальний актив, який виник в процесі дослідження, не можна визнавати як такий (так як існує висока невизначеність відносно майбутніх економічних вигод), а от з розробкою є винятки. Міжнародні стандарти кажуть, що якщо нематеріальний актив відповідає усім умовам (рис. 2), то його можна внести на баланс підприємства. Якщо ж якийсь з критеріїв не виконується, то витрати на розробки відносяться на витрати того періоду, в якому вони були понесені.

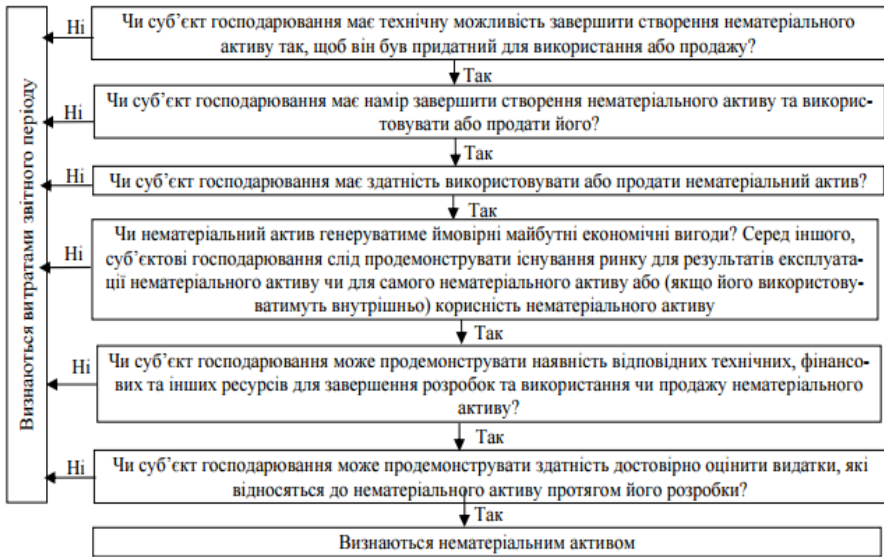


Рис. 2 Умови визнання витрат на розробки та нематеріальних активів на етапі розробки відповідно до М(с)БО 38 «Нематеріальні активи» [103]

Даний розподіл необхідний для планування і контролю за виконанням бюджету досліджень, результати яких зазвичай є непередбачуваними, тобто можуть принести як позитивний, так і негативний результати.

Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» створений нематеріальний актив зараховується за фактичною собівартістю мінус будь-яка наступна накопичена амортизація і збитки від знецінення активу. Підприємство може вибрати альтернативний метод обліку активу за справедливою вартістю з проведенням регулярних переоцінок, що допускається при активному ринку на даний нематеріальний актив. [103]

Можна виділити п'ять елементів витрат на дослідження і розробки:

1. заробітна плата та інші виплати робітникам, які причетні до процесу дослідження та розробки;
2. витрати на матеріали та послуги;
3. амортизація основних засобів;

4. накладні витрати, які надалі розподіляються відповідно до прийнятої бази розподілу;

5. інші витрати, пов'язані з дослідженнями та розробками.  
 [7]

Якщо очікувана вартість активу стає нижчою його балансової вартості, застосовують МСБО 36 «Зменшення корисної вартості активів», а різницю визнають як збиток.

Для інноваційної діяльності ключову роль відграє фінансування, а отже і залучення позик, випуск акцій та інше внутрішнє фінансування. В такому разі витрати, пов'язані із відсотками за кредит чи іншими комісіями та виплатами, регулюються МСБО 23 «Витрати на позики».

Якщо ж у процесі розробки створюються основні засоби, то такі активи слід відображати згідно МСБО 16 «Основні засоби».

У методиці обліку існують різні пропозиції щодо відображення витрат та створення інноваційного продукту. У таблиці 2 наведені можливі варіанти обліку витрат на науково-дослідницьку діяльність на підприємстві, яке самостійно розробляє і впроваджує інновації.

Таблиця 2

Відображення витрат на інноваційну діяльність у рахунках бухгалтерського обліку [7]

Варіанти обліку витрат на інноваційну діяльність	Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку	Джерело чи автор
1	2	3
Розподіл витрат на стадії наукових розробок та досліджень за елементами витрат Введення в експлуатацію нематеріального активу	Дт 154 «Покупка (створення) нематеріальних активів» Кт 20 «Виробничі запаси», 13 «Знос», 661 «Розрахунки по оплаті праці», 65 «Розрахунки за страхуванням», 63 «Розрахунки з постачальниками» та ін. Дт 12 «Нематеріальні активи» Кт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	П(с)БО 8 [2], В.Коноваленко [10]
Віднесення витрат на науково-дослідні	Дт 941 «Витрати на дослідження, розробки»	П(с)БО 16 [3], А.Клименко [9]

роботи до операційних витрат підприємства	Кт 20 «Виробничі запаси», 13 «Знос», 661 «Розрахунки по оплаті праці», 65 «Розрахунки за страхуванням», 63 «Розрахунки з поставальниками» та ін..	
Віднесення витрат на виробництво нового виду продукції до витрат майбутніх періодів з подальшим списанням на виробництво (без визнання нематеріального активу)	Дт 39 «Витрати майбутніх періодів» Кт 20 «Виробничі запаси», 13 «Знос», 661 «Розрахунки по оплаті праці», 65 «Розрахунки за страхуванням», 63 «Розрахунки з поставальниками» та ін.. Дт 23 «Виробництво» Кт 39 «Витрати майбутніх періодів»	Л.Гнилицька [4]

Основне завдання інноваційної політики на пасажирському транспорті - розробка і впровадження науково-технічних досягнень, які дозволили б вивести автомобільний транспорт на якісно новий рівень розвитку.

Формування витрат, пов'язаних з розробкою і освоєнням нової продукції, може бути відображене в обліку в складі нематеріальних активів (відносяться на їх первісну вартість); в складі витрат виробництва (списання зі складу витрат майбутніх періодів); в складі поточних витрат на дослідження і розробки (табл. 3).

Якщо витрати на дослідження і розробку спричинили створення активу, який приносить прибутки, такі витрати обліковуються згідно П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», в іншому ж випадку – відносяться на витрати періоду, в якому вони були понесені.

#### **Література:**

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_050)
2. Положення стандарт бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
3. Положення стандарт бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» [Електронний

ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

4.Гнилицкая Л. Совершенствование учета расходов на освоение и разработку новой продукции в приобретении/ Л.Гнилицкая //Бухгалтерский учет и аудит. – 2000. – 310. – С.45-48

5.Дерій, В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат і доходів підприємства [Електронний ресурс] / В. Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – Вип. 2. – С. 77-83.

6.Єжакова Н.В. Інноваційний продукт як об'єкт бухгалтерського обліку / Н.В. Єжакова // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. – 2011. – Т. 24 (63). № 1. - С. 268-274.  
Режим доступу:  
[http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/UZTNU\\_econ/2011\\_1/Ezhakova.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/UZTNU_econ/2011_1/Ezhakova.pdf)

7.Кантаєва О.В. О направлениях отражения расходов на исследования и разработки на счетах бухгалтерского учета // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2005. - №4 (34). – С. 97-105.

8.Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України : наукова доповідь на Міжнар. наук-практ. конф. Подільського держ. аграрно-технічн. ун-ту 24–25 вересня 2009 р. / Г. Г. Кірейцев. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 32 с.

9.Кліменко А. Нематеріальні активи від придбання до ліквідації /А. Кліменко. – Х., 2005. – 320 с.

10. Коноваленко В. Об'єкти патентного права в обліку підприємства / В. Коноваленко // Бухгалтерія. – 2006. – №25. – С. 62-64.

11. Озеран В. О. Відображення інформації про витрати на інновації у П(С)БО та МСФЗ / В. О. Озеран, В. В. Гик // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2011. - Вип. 28(1). - С. 14-18. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znphdtdt\\_2011\\_28\(1\)\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znphdtdt_2011_28(1)_5)



УДК 657  
JEL M40

Жураковська Ірина  
Романюк Світлана  
Луцький національний технічний університет

## ОПОДАТКУВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДОПОМОГИ В УКРАЇНІ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ БЛАГОТВОРИТЕЛЬНОЙ ПОМОЩИ В УКРАИНЕ

### TAXATION OF ELEEMOSYNARY HELP IN UKRAINE

*Анотація. Розглянуто оподаткування благодійної допомоги в Україні між юридичними особами та надання допомоги фізичним особам. Узагальнено основні податки і платежі, які впливають на зменшення суми допомоги.*

**Ключові слова:** благодійна допомога, благодійна діяльність

*Аннотация. Рассмотрены налогообложения благотворительной помощи в Украине между юридическими лицами и оказания помощи физическим лицам. Обобщены основные налоги и платежи, которые влияют на уменьшение суммы помощи.*

**Ключевые слова:** благотворительная помощь, благотворительность

*Annotation. Taxation of eleemosynary help in Ukraine between legal entities and grant of help to the physical persons is considered. Basic taxes and payments that influence on reduction of sum of help are generalized.*

**Keywords:** eleemosynary help, eleemosynary activity

Відродження благодійної діяльності в Україні припадає на початок ХХІ століття. Цьому сприяли економічна криза, зростання безробіття, збільшення кількості бідного населення та недостатня їх підтримка з сторони держави . На сьогоднішній день благодійність в нашій державі займає важливе місце. У зв'язку з політичними змінами, Революцією гідності, анексією Криму , війною на сході, яка зумовила потік переселенців, з'явилася велика кількість незахищених верст населення, які потребують підтримки. Нині держава не завжди може впоратися з покладеними на нею функціями щодо захисту такого

населення. На допомогу державі приходять благодійні, волонтерські організації, які мобілізують кошти та інші матеріальні цінності і передають у вигляді допомоги тим, хто дійсно потребує підтримки.

Проте благодійну допомогу надають не тільки благодійні та громадські організації. Вони є лише посередниками в організації соціально направлених заходів. тому дуже важливим аспектом даного дослідження є вивчення оподаткування руху коштів та матеріальних цінностей в цілях благодійної допомоги та особливості оформлення таких операцій.

Дослідженням діяльності неприбуткових організацій займалися: Зелікман В. Д., Гура Н. О., Олійник Я. В., Волошина Т. О., Позняк О.В., Д'яченко В. В., Височан О. О., Петровська І. І., Халецька А. А., Ільїна М. В., Корецька-Гармаш В. О., Ільїна М., Попова Т.В., Серкіна Н., Буздуган Я. М. та ін. Проте на оподаткування певних операцій в діяльності неприбуткових організації, вигодам від здійснення благодійництва майже не приділялось уваги.

Метою дослідження є визначення основних аспектів оподаткування благодійної допомоги не пов'язаної з державними виплатами та виплатами фондів соціального страхування, а також внесення пропозицій щодо оптимізації податкового впливу на таку допомогу і надання преференцій її надавачам.

В українському законодавстві немає чіткого визначення «благодійної допомоги». Проте, законодавство та вчені дають визначення «благодійній діяльності» (Таблиця 1).

Таблиця 1

Визначення благодійної діяльності

Визначення	Джерело
<b>Благодійна діяльність</b> - добровільна особиста та/або майнова допомога для досягнення визначених цим Законом цілей, що не передбачає одержання благодійником прибутку, а також сплати будь-якої винагороди або компенсації благодійнику від імені або за дорученням бенефіціара;	Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [1]
<b>Благодійність</b> можна трактувати як некомерційну неприбуткову діяльність організацій та фізичних осіб, спрямовану на задоволення потреб соціального розвитку. У ширшому розумінні благодійність визначається як «інвестування соціальної сфери»	Буздуган Я. М. «Роль благодійних організацій у вирішенні соціальних проблем суспільства» [5]

<p><b>Благодійність</b> - діяльність, пов'язана з наданням допомоги та підтримки тим, хто її потребує, ґрунтуючись на загальнолюдських принципах гуманності й взаємодопомоги, що здійснюється виключно безоплатно, тобто без мети одержання прибутку чи іншої винагороди</p>	<p>Закон України «Про Товариство Червоного Хреста України» [2]</p>
<p><b>Благодійництво</b> – це добровільна, безкорислива, усвідомлена пожертва, що здійснюється у формі фінансової, матеріальної, організаційної допомоги чи наданої послуги, із метою покращення матеріального та морального стану її набувача</p>	<p>Буздуган Я. М. Правова характеристика благодійництва та благодійної діяльності як альтернативного джерела фінансового забезпечення охорони здоров'я. [4]</p>

Результати досліджень, представлені в таблиці 1, показують, що благодійна допомога це – фінансова, матеріально-технічна, інтелектуальна, виробнича, нематеріальна або інша допомога, яка надана фізичній або юридичній особі, що її потребує, на добровільний, безкорисливій основі.

Для дослідження оподаткування благодійної допомоги велике значення має її класифікація. На сайті Благодійного фонду «Ukraine Freedom Foundation» [6] запропонована класифікація благодійної допомоги за декількома ознаками. Ми вважаємо, що ця класифікація є найбільш чіткою та повністю описує типи благодійної допомоги. Нами її доповнено ознакою – для цілей оподаткування, згідно якої виділяють цільову і нецільову (Таблиця 2).

Таблиця 2

Класифікація благодійної допомоги

Ознака класифікації	Типи благодійної допомоги	Приклад благодійної діяльності
За суб'єктами благодійності	Благодійність фізичних осіб	Благодійні послуги, здійснювані особисто населенням
	Благодійність юридичних осіб	Благодійна діяльність комерційних підприємств в рамках соціальної відповідальності бізнесу та некомерційних організацій
По об'єктах благодійності	Благодійність, спрямована на підтримку фізичних осіб	Підтримка нужденного населення
	Благодійність,	Підтримка некомерційних організацій

	спрямована на підтримку юридичних осіб	та установ (дитячі будинки, заклади освіти та охорони здоров'я і т.д.)
За способом надання благодійної послуги	Дарування	Передача благ у формі дару, за договором дарування
	Заповіт	Заповіт особистого майна
	Пожертвування	Передача громадянам (на певні цілі) або юридичним особам (не обов'язково цільова) благ (речі або права)
За формою Надання благодійної послуги	Одноразова передача благ	Одноразова пожертвування
	Регулярна передача благ	Щомісячні або щоквартальні перерахування на користь благоотримувачів
	Оплата витрат	Покриття поточних видатків яких боргів благоотримувача
	Фінансування акцій, програм	Оплата витрат з організації благодійних акцій, програм, концертів та передача коштів, отриманих від їх проведення на користь нужденних
	Інформаційна підтримка	Соціальна реклама, залучення суспільної уваги
	Виконання робіт, послуг	Виконання будь-якої професійної діяльності, робіт або послуг безоплатно
	Моральна підтримка	Участь в акціях, програмах
По продукту благодійності	Фінансові	Передача грошових коштів у різних видах і формах
	Матеріально-технічні	Передача різних матеріально-технічних цінностей
	Інтелектуальні	Надання різних послуг інтелектуального характеру
	Виробничі	Виконання різного роду фізичних чи інших робіт на безоплатній основі
	Нематеріальні	Моральна та інша нематеріальна підтримка
Для цілей оподаткування (стаття 170 ПКУ)	Цільова	Надається під визначені умови та напрями її витрачання
	Нецільова	Надається без встановлення таких умов або напрямів

Наведена класифікація показує, що видів благодійної допомоги існує чимало, а отже необхідно дослідити податкові наслідки для кожної з них з двох сторін у набувача і благодійника. Слід передбачити, щоб максимальна сума коштів, виділених

благодійником, надійшла на благодійність, мінімізувавши податковий тягар і принісши користь обом сторонам, як благодійнику, так і одержувачу допомоги.

Незважаючи на те, що надання благодійної допомоги – це завжди шляхетний вчинок, слід чітко знати порядок її оформлення, щоб направити максимальну суму коштів на соціальні заходи, а не сплату податків.

В податковому законодавстві використовується поняття допомога, з якою пов'язано наступні податки:

- Податок на прибуток підприємств
- Податок на додану вартість
- Податок з доходів фізичних осіб

В таблиці 3 згруповано основні статті Податкового кодексу України (ПКУ)[3], що стосуються оподаткування допомоги.

Таблиця 3

Основні статті Податкового кодексу ПКУ, що стосуються  
оподаткування допомоги

Стаття ПКУ	Зміст
<b>Податок на прибуток</b>	
140.5.9.	Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується: на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, у розмірі, що перевищує 4 відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного року.
<b>Податок з доходів фізичних осіб</b>	
До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку не включаються	
165.1.4	сума виплат чи відшкодувань, що здійснюються з урахуванням пункту 170.7 статті 170 ПКУ: а) творчими спілками їх членам у випадках, передбачених законом; б) Товариством Червоного Хреста України; в) іншими неприбутковими організаціями (крім кредитних спілок та інших небанківських фінансових установ) та благодійними фондами України
165.1.19.	кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку, у тому числі для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-

	ортопедичних виробів, виробів медичного призначення для індивідуального користування інвалідів, за рахунок коштів благодійної організації або його роботодавця,
165.1.22.	кошти або вартість майна (послуг), що надаються як допомога на поховання платника податку: а) будь-якою фізичною особою, благодійною організацією або професійною спілкою; б) роботодавцем такого померлого платника податку за його останнім місцем роботи у розмірі, що не перевищує подвійний розмір соціальної пільги. Сума перевищення за її наявності остаточно оподатковується під час її нарахування (виплати, надання);
165.1.54.	сума (вартість) благодійної допомоги: а) виплаченої (наданої) благодійниками, у тому числі благодійниками - фізичними особами, які внесені до Реєстру волонтерів антитерористичної операції, б) отриманої благодійниками - фізичними особами, які внесені до Реєстру волонтерів антитерористичної операції Сума в залежності від виду допомоги без обмежень або 1000 мінімальних заробітних плат. (ст. 170.7.8)
165.1.56.	Сума (вартість) благодійної допомоги, яка виплачена (надана) міжнародними благодійними організаціями (їх філіями, представництвами), перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, на користь фізичних осіб, які мешкають (мешкали) на території населених пунктів, де проводиться (проводилася) антитерористична операція; фізичних осіб, які мешкали на території Автономної Республіки Крим та вимушено покинули місце проживання у зв'язку з тимчасовою окупацією території України
170.7.2.	Не включається до оподатковуваного доходу цільова або нецільова благодійна допомога, що надається платнику податку, який постраждав внаслідок: а) екологічних, техногенних та інших катастроф у місцевостях, оголошених згідно з Конституцією України зонами надзвичайної екологічної ситуації, - у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України; б) стихійного лиха, аварій, епідемій та епізоотій загальнодержавного або місцевого характеру, які завдали шкоди або створюють загрозу здоров'ю громадян, у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України або органом місцевого самоврядування відповідно. Благодійна допомога, що надається на зазначені цілі, повинна розподілятися через державний чи місцевий бюджет або через банківські рахунки благодійних організацій, Товариства Червоного Хреста України, внесених до Реєстру неприбуткових організацій та установ.

170.7.3.	не включається до оподатковуваного доходу сума нецільової благодійної допомоги що надається резидентами протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що не перевищує мінімальна заробітна плата *1,4
170.7.4.	Не включається до оподатковуваного доходу цільова благодійна допомога, що надається резидентами у будь-якій сумі (вартості): а) закладу охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування ;б) будинку маляти, будинку дитини, будинку-інтернату, школі-інтернату; в) державному або комунальному закладу чи благодійній організації; г) пенітенціарному закладу; г) будинку-інтернату для громадян похилого віку та інвалідів; д) платнику податку, який проводить наукове дослідження або розробку; е) аматорській спортивній організації, клубу; є) навчальному закладу у вигляді плати за навчання або за надання додаткових послуг з навчання інваліда, дитини-інваліда та ін.
170.7.5.	Набувач цільової благодійної допомоги у вигляді коштів має право на її використання протягом строку, встановленого умовами такої допомоги, але не більше 12 календарних місяців, наступних за місяцем отримання такої допомоги, за винятком отримання благодійної допомоги у вигляді ендавменту. Якщо цільова благодійна допомога у вигляді коштів не використовується її набувачем протягом такого строку та не повертається благодійнику до його закінчення, то такий набувач зобов'язаний включити невикористану суму такої допомоги до складу загального річного оподатковуваного доходу та сплатити відповідний податок.
<b>Податок на додану вартість</b>	
197.1.15.	Звільнені від ПДВ надання благодійної <u>допомоги</u> , зокрема безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям, а також надання такої допомоги благодійними організаціями набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги відповідно до законодавства про благодійну діяльність та благодійні організації. Юридичні особи - набувачі благодійної допомоги ведуть бухгалтерський та оперативний облік надходження, зберігання, розподілу та використання благодійної допомоги
197.11	Звільняються від оподаткування операції із: постачання товарів та послуг на митній території України та ввезення на митну територію України товарів як міжнародної технічної допомоги, яка надається відповідно до міжнародних договорів України, згода на обов'язковість яких надана у встановленому законодавством порядку; ввезення на митну територію України майна як гуманітарної допомоги, наданої згідно з нормами Закону України "Про гуманітарну допомогу".

Оподаткування благодійної допомоги нами досліджується в

наступному розрізі:

- 1) юридична особа надавач – юридична особа утримувач;
- 2) юридична особа надавач – фізична особа утримувач;
- 3) фізична особа надавач – фізична особа утримувач;
- 4) фізична особа надавач – юридична особа утримувач;

Юридичні особи сплачують податок на прибуток. Об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III Податкового кодексу. (пп.134.1.1 п.134.1 ст.134 Податкового кодексу). Коригування в обов'язковому порядку здійснюється тими платниками, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період перевищує 20 мільйонів гривень.

Фінансовий результат звітного періоду збільшується на суму коштів або вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, перерахованих (переданих) протягом звітного податкового року неприбутковим установам та організаціям, визначеним у пп.1 та 2 пп.133.1.1 п.133.1 ст.133 Податкового кодексу, що перевищують чотири відсотки оподаткованого прибутку попереднього звітного року. (пп.140.5.9 п.140.5 ст.140)

Отже, в бухгалтерському обліку вся вартість благодійної допомоги відобразиться у складі витрат в періоді їх понесення, але при визначенні фінансового результату з метою оподаткування податком на прибуток, бухгалтерський фінансовий результат слід відкоригувати на суму допомоги, яка перевищує 4% податкового прибутку минулого року. Якщо в минулому році податкового прибутку не було, бухгалтерський фінансовий результат необхідно відкоригувати на всю вартість благодійної допомоги.

Щодо податку з доходів фізичних осіб, у 2016 році сума нецільової благодійної допомоги, що надається благодійником – юридичною особою фізичній особі, не оподатковується ПДФО, а



відповідно й військовим збором, у розмірі не більше 1930 грн. (мінімальна заробітна плата помножена на 1,4). Сума перевищення нецільової допомоги над вказаним розміром у 1930 грн. включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку як інші доходи, і підлягає оподаткуванню ПДФО та Військовим збором на загальних підставах.

А ось якщо допомога надається у негрошовій формі, то базою утримання ПДФО є сума такого перевищення, збільшена на натуральний коефіцієнт. У 2016 році він становить 1,2195. Військовий збір при цьому утримується із суми перевищення без збільшення на такий коефіцієнт.

Благодійну допомогу надавати безпосередньо фізичній особі недоцільно. Набагато ефективніше буде надати її юридичній особі, яка надасть необхідні послуги людям.

Не включається до оподатковуваного доходу Податком на доходи фізичних осіб цільова або нецільова благодійна допомога, що надається платнику податку, який постраждав внаслідок екологічних, техногенних та інших катастроф, стихійного лиха у граничних сумах, визначених Кабінетом Міністрів України. Однак така допомога повинна розподілятися зокрема через банківські рахунки благодійних організацій, Товариства Червоного Хреста України, внесених до Реєстру неприбуткових організацій та установ.

Оподаткування надання допомоги фізичних осіб для інших фізичних осіб окремо в законодавстві не прописано, але і відслідкувати її досить складно. Єдиним врегульованим питанням є волонтерська допомога, про яку йдеться в статті 170.7.8 ПКУ.

Отже, сума благодійної допомоги може включатися до суми витрат підприємства. Також благодійна допомога може оподатковуватися податком на доходи фізичних осіб та військовим збором. Провівши дослідження, ми вияснили що благодійна діяльність має незначний податковий вплив. При наданні благодійної допомоги існує безліч податкових нюансів, які слід знати для того, щоб максимум суми допомоги пішло на користь того, хто її потребує.

**Література:**

1. Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 № 5073-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>
2. Закон України «Про Товариство Червоного Хреста України» від 8.11.2002 № 330-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
3. Податковий кодекс України Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
4. Буздуган Я. М. Правова характеристика благодійництва та благодійної діяльності як альтернативного джерела фінансового забезпечення охорони здоров'я / Я. Буздуган // Підприємництво, господарство і право. – Київ, 2006. - № 9. - С. 88-91.
5. Буздуган Я.М. Роль благодійних організацій у вирішенні соціальних проблем суспільства / Я. Буздуган // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені В.Гнатюка. Серія: Економіка. – Тернопіль, 2002. - № 12. - С.99-103.
6. Ukraine Freedom Foundation. Поняття благодійної діяльності в соціальній сфері. поняття і класифікація благодійних послуг [Електронний ресурс] / Ukraine Freedom Foundation – Режим доступу до ресурсу: <http://ukraine-freedom.foundation/pages/charity.html>.

**UDC 657**  
**JEL M 41**

**Ilieva Kalinka**  
University of National and World Economy,  
Sofia, Bulgaria

**DISCLOSURE OF ACCOUNTING INFORMATION ON THE  
ACTIVITIES AS PER OPERATING SEGMENTS OF BULGARIAN  
ENTERPRISES UNDER THE CONTEMPORARY CONDITIONS OF  
GLOBALIZATION – IMPORTANCE AND REGULATORY  
REQUIREMENTS**

**РАСКРЫТИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ  
БИЗНЕСА ПО ОПЕРАЦИОННЫМ СЕГМЕНТАМ  
БОЛГАРСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ В СОВРЕМЕННЫХ  
УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ - ЗНАЧЕНИЕ И  
РЕГУЛЯТОРНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ**

## РОЗКРИТТЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ БИЗНЕСУ ПО ОПЕРАЦІЙНИМ СЕГМЕНТАМ БОЛГАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ - ЗНАЧЕННЯ І РЕГУЛЯТОРНІ ВИМОГИ

*The article focuses on the role and importance of the accounting information for the activities as per operating segments of Bulgarian enterprises under the contemporary conditions of globalization. The regulatory requirements related to the disclosure of information on the activities as per segments in the financial statements have been examined.*

**Key words:** *operating segments, accounting information, global economy.*

*В настоящей статье внимание сосредоточивается на роли и значении бухгалтерской информации для бизнеса по операционным сегментам болгарских предприятий в современных условиях глобализации. Рассматриваются регуляторные требования, связанные с раскрытием информации о сегментах в финансовой отчетности.*

**Ключевые слова:** *операционные сегменты, бухгалтерская информация, глобальная экономика.*

*У статті увага акцентується на ролі та значенні бухгалтерської інформації для бізнесу по операційним сегментам болгарських підприємств в умовах сучасної глобальної економіки. Розглядаються регуляторні вимоги, що стосуються розкриття інформації за сегментами у фінансовій звітності.*

**Ключові слова:** *операційні сегменти, бухгалтерська інформація, глобальна економіка.*

The rapid development of the processes of globalization under the contemporary conditions leads to a continuous increase in the number of Bulgarian enterprises from the non-financial sector operating simultaneously in various economic fields and in different geographical areas worldwide. This in turn necessitates the provision and disclosure of detailed accounting information that presents their activities of the individual constituent segments. The different types of activities performed by these enterprises, with diversified products and services, as well as their operations in different geographical areas worldwide are characterized by a variety of risks, rates of return and growth opportunities. Therefore, evaluating and analyzing them are impossible if only the summarized information (related to the activities of the enterprise as a whole) from the financial statements is used. The information on the activities as per operating segments is crucial for both the management bodies of the

enterprises and the users of their financial statements because it provides them with the opportunity for:

- a deeper and more accurate analysis of the past development of the enterprise;
- preparation of accurate assessments on the extent to which the different types of activities have contributed to the results achieved by the enterprise results;
- a better assessment of the future prospects of the enterprise;
- a more accurate forecast of the upcoming activities of the enterprise, the future financial results, the cash flows and the risks involved;
- making sound economic decisions with regard to the activities of the enterprise.

All this makes particularly relevant and important the research on the accounting presentation of the activities as per operating segments of Bulgarian enterprises under the contemporary conditions and requires the solving of a number of issues of theoretical, methodological and application nature related to the preparation and disclosure of adequate segment information.

The accounting presentation of the activities as per segments of Bulgarian enterprises of the non-financial sector operating in various economic fields and in different geographical areas worldwide is carried out in accordance with the provisions of International Financial Reporting Standard (IFRS) 8 Operating Segments. It regulates the requirements for reporting of financial segment information on various business activities that the reporting enterprise undertakes and the economic environment in which it operates. The segment information provided in the application of this standard is designed to enable the users of the financial statements to evaluate the nature and the financial results of the various business activities of the enterprise and the various economic environments in which it operates, to help them assess better the risks and the return and to make more accurate assessments of the enterprise as a whole.

IFRS 8 Operating Segments imposed the so-called “management approach” in determining the operating segments, which primarily aims to enable the users of the financial statements to assess the results from the perspective of the management of the enterprise. As per the provisions of the standard the accounting segment information are presented in the financial statements on the same basis as the one used for internal

management purposes in the assessment of the activities of individual operating segments and in the making of decisions on allocation of the resources for them. IFRS 8 Operating Segments applies to the annual and interim financial statements of an entity. It applies to the separate or individual financial statements of an entity and to the consolidated financial statements of a group with a parent:

- whose debt or equity instruments are traded in a public market; or
- that files, or is in the process of filing, its financial statements with a securities commission or other regulatory organization for the purpose of issuing any class of instruments in a public market.

For the purposes of the standard the operating segment is defined as a component of the enterprise that meets the following characteristics:

- that engages in business activities from which it may earn revenues and incur expenses;

- whose operating results are regularly reviewed by the entity's chief operating decision maker to make decisions about resources to be allocated to the segment and assess its performance;

- for which discrete financial information is available.

Information is required to be disclosed separately about an operating segment that meets any of the following quantitative thresholds:

- Its reported revenue, including both sales to external customers and intersegment sales or transfers, is 10 % or more of the combined revenue, internal and external, of all operating segments.

- The absolute amount of its reported profit or loss is 10 % or more of the greater, in absolute amount, of:

- the combined reported profit of all operating segments that did not report a loss; and

- the combined reported loss of all operating segments that reported a loss.

- Its assets are 10 % or more of the combined assets of all operating segments.

If the total external revenue reported by operating segments constitutes less than 75 % of the total revenue, additional operating segments shall be identified as reportable segments until at least 75 % of the entity's revenue is included in reportable segments.

Two or more operating segments may be aggregated if the segments are similar in each of the following respects:

- the nature of the products and services;
- the nature of the production processes;
- the type or class of customer for their products and services;
- the methods used to distribute their products or provide their services;
- the nature of the regulatory environment.

The standard requires the entities to make the following important disclosures:

- An entity reports a measure of profit or loss and total assets for each reportable segment (if this information is regularly provided to the chief operating decision maker).
- Other disclosures are required regarding each reportable segment if specific amounts are reported to the chief operating decision maker.
- Information for aggregation of operating segments (description of the operating segments that have been aggregated and economic indicators considered in determining that segments share similar economic characteristics).
- An entity reports the following geographical information if available:
  - revenues from external customers, both attributed to the entity's country of domicile and attributed to all foreign countries;
  - non-current assets (except financial instruments, deferred tax assets, post-employment benefit assets and rights arising under insurance contracts) located both in the entity's country of domicile and in foreign countries.

The amounts reported are based on the financial information that is used to produce the entity's financial statements.

- An entity provides information about the extent of its reliance on its major customers. If revenues from transactions with a single external customer amount to 10 % or more of an entity's revenues, the entity discloses that fact.

It should be noted that for the preparation and disclosure of accounting segment information of Bulgarian enterprises, along with the mandatory compliance with the regulatory requirements, the subjective assessments and decisions of the management bodies of each enterprise also play a prominent role. The specific management solutions for the identification of the operating segments largely depend on the specific

characteristics of the various activities carried out by the enterprise, as well as on the assessments of the management with regard to the different profiles of risk and return of the segments, the potential for their development and their future significance, the bundling of products or services, the distinction between the different geographical areas in which the enterprise operates and the determining of the specifics of individual markets. It is especially important that the approaches (implemented by the enterprise) to reporting of the activities as per operating segments provide the achieving of the main objective of the disclosed financial information on the activities as per segments, namely: to help the users of the financial statements to gain a clearer picture of the activities of the enterprise and to make more accurate assessments related to the present and future development of the enterprise. These approaches shall also comply with the requirements for the quality characteristics of the segment information, which make the latter as useful as possible to the users of the financial statements. We can highlight the following key qualitative characteristics that the segment information shall have in order to meet the needs of the users and to be useful to them for making sound economic decisions: understandability, relevance, reliability and comparability [1, p.109].

The importance of understandability as a qualitative characteristic stems from the fact that the information could not be useful for the decision-making by the users if it cannot be understood by them. Therefore, the enterprises shall provide segment information that is not difficult to understand and is accompanied by the necessary descriptions allowing its proper interpretation and the making of accurate assessments of the activities of the individual constituent segments.

The segment information is considered relevant when it affects the economic decision-making by the users by helping them assess past, present or future events and by confirming or adjusting their previous assessments. In this regard it is essential that the segment information enables the preparation of forecasts for future operations of the enterprise and the tracking of the degree of their performance.

The requirement of reliability of the segment information has been fulfilled given that it lacks any material errors or bias and that it faithfully represents the individual activities of the enterprise. Reliability also implies completeness and neutrality of the segment information. For example, the requirement of neutrality is not met if the selection or the method of

presentation of the segment information affects the assessments by the users in order to achieve a predetermined result.

The importance of comparability as a qualitative characteristic is related to the fact that the ability to compare the segment information of one and the same enterprise, which relates to different periods of time, or the data of one enterprise with the data of another enterprise is extremely important for the decision-makers.

In order to be useful in the making of accurate assessments by the users and the making of informed decisions by them, the segment information shall also comply with the requirement of materiality. Materiality can be seen not only as a qualitative characteristic but also as a threshold (cut-off point) in the presentation of the segment information [1, p.112]. With regard to this requirement it is important to emphasize that every enterprise shall independently determine the degree of materiality of the presented segment information, complying with the mandatory requirements of the effective accounting legislation.

The organization of the processes of preparation and disclosure of information on the activities of the enterprises as per segments shall be consistent with the existence of the following main limitation: the benefits from information should exceed the costs of its provision [2, p.13]. This limitation shall be taken into account by both Bulgarian enterprises that disclose segment information in the preparation of their financial statements and the users of the information from latter. The preparation and presentation of detailed information on the activities as per operating segments requires considerable effort and costs on the part of the enterprises, which is why it is imperative to seek a balance between benefits and costs. One of the fundamental problems in this respect is how to achieve an optimal balance between the interests of the enterprises that disclose segment information and the external users of the financial statements.

The foregoing warrants the conclusion that the information disclosed by Bulgarian enterprises on the activities as per operating segments under the conditions of globalization is an essential prerequisite for increasing the usefulness of their financial statements, for making accurate assessments with regard to their present and future business activities and for making sound economic decisions related thereto.



**Literature:**

1. Petrova, D., Accounting aspects of the activities of transnational companies, 2007, Sofia, "Stopanstvo" University Press.
2. Petrova, D., Role and importance of the accounting presentation of the activities of transnational companies as per segments, "Aktiv – Schetovodna Matritsa" Journal, No.2, 2013, Sofia, "Dobi Pres" Publishing House.
3. International Financial Reporting Standard (IFRS) 8 Operating Segments.

**Author:** Kalinka Hristova Ilieva, Doctoral Student, Department of Accounting and Analysis, Faculty of Finance and Accounting, University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria

**Area of research interests:** financial accounting, financial reporting for operating segments

**E-mail:** k.h.ilieva@gmail.com

**УДК 657**  
**JEL M 41**

**Кучеркова Світлана**

Таврійський державний агротехнологічний університет

**ПОКРАЩЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ І  
ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ У ЗВІТНОСТІ**

**IMPROVE INFORMATION PROVIDING DEFINITIONS OF  
FINANCIAL RESULTS AND THEIR REPRESENTATION  
REPORTED**

**УЛУЧШЕНИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ  
ОПРЕДЕЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И  
ОТОБРАЖЕНИЕ ИХ В ОТЧЕТНОСТИ**

*У статті розглянуто проблеми інформаційного забезпечення відображення доходів, витрат і фінансових результатів у фінансовій звітності, зокрема сільськогосподарських підприємств. Визначено шляхи удосконалення інформаційного забезпечення відображення фінансових результатів у частині вдосконалення фінансової звітності і використання МСФЗ.*

**Ключові слова:** доходи, витрати, фінансові результати, облік, інформаційне забезпечення, звітність.

*The article considers the issues of information security, the reflection of revenues, expenditures and financial results in the financial statements, in particular agricultural enterprises. The ways of improvement of information support of accounting of financial results in terms of improving financial reporting and application of IFRS.*

**Keywords:** *income, expenses, financial results, accounting, information, reporting.*

*В статье рассмотрено проблемы информационного обеспечения отображения доходов, затрат и финансовых результатов в финансовой отчетности в том числе сельскохозяйственных предприятий. Определены пути улучшения информационного обеспечения отображения финансовых результатов в части улучшения финансовой отчетности и использования МСФО.*

**Ключевые слова:** *доходы, затраты, финансовые результаты, учет, информационное обеспечение, отчетность..*

У процесі розвитку ринкових відносин сільськогосподарські підприємства України зіткнулися з рядом проблем щодо регулювання витрат і доходів, визначення фінансових результатів та відображення їх в обліку. Господарювання в умовах вільної конкуренції вимагає від управлінського персоналу прийняття оперативних та вірних рішень стосовно питань управління витратами й доходами. Проблема організації високоєфективної системи обліку та аналізу витрат і доходів, визначення прибутку, яка буде сприяти надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління, постає дуже гостро

Необхідність розробки рекомендацій щодо удосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності у сільськогосподарських підприємствах з урахуванням напрацювань вітчизняних і світових бухгалтерських шкіл визначили актуальність теми дослідження.

Значний внесок у розвиток цієї категорії, особливо її облікового аспекту, зробили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: Бабо А., Базилевич В. Д., Білуха М. Т., Бланк І. О., Бородкін О. С., Антошкіна Л.І., Дем'яненко М. Я., Друрі К., Кужельний М. В., Лінник В. Г., Мочерний С. В., Саблук П. Т., Савчук В. К., Соколов Я. В., Сопко В. В., Хендріксен Е. С., Чумаченко М. Г. та інші.

Метою статті є вивчення існуючого механізму інформаційного забезпечення відображення доходів, витрат і фінансових результатів у звітності, визначення недоліків і пошук шляхів по удосконаленню звітності зокрема з використанням МСФЗ.

Основним джерелом інформації про доходи, витрати і фінансові результати є фінансова звітність, яка ґрунтується на узагальнених даних бухгалтерського обліку і є єдиним інформаційним джерелом, що пов'язує підприємство з суспільством та діловими партнерами. Користувачі інформації вивчають її з огляду на свої інтереси.

Податкові зміни і реформи щодо визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємства нарешті наблизили визначення прибутку за даними бухгалтерського обліку. В Розділі III ПКУ зазначено, що фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначається у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує двадцяти мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі податкові різниці [2].

Отже, всі ці зміни доводять проте, що зараз всі господарські процеси потрібно здійснювати згідно НП(С)БО, правильно визначати фінансовий результат і достовірно відображати у фінансовій звітності показники, а саме у формі 2 прибуток або збиток.

Нами досліджено основні показники, що характеризують стан фінансових результатів діяльності підприємства, які можна проаналізувати за допомогою фінансової звітності, табл. 1.

Таблиця 1

Показники аналізу фінансових результатів підприємства, що знаходяться у фінансовій звітності

Показники	Джерела інформації
Чистий дохід від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг)	Ф. 2 "Звіт про фінансові результати", код рядку 2000
Собівартість реалізованої продукції	Ф. 2 "Звіт про фінансові результати", код рядка 2050
Валовий прибуток підприємства (прибуток від реалізації продукції)	Ф. 2 "Звіт про фінансові результати", код рядків 2090, 2095
Доходи і витрати від іншої операційної діяльності	Ф. 2 "Звіт про фінансові результати", код рядків 2120, 2180

Фінансові результати від операційної діяльності	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 2190,2195
Доходи і витрати від фінансової діяльності	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 2220,2250
Доходи і витрати від інвестиційної діяльності	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 2200,2255
Доходи і витрати від іншої діяльності	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 2240,2270
Фінансові результати до оподаткування	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати”, код рядків 2290,2295
Чистий прибуток (збиток) підприємства	Ф. 2 “Звіт про фінансові результати” код рядків 2350,2355
Використання прибутку	Ф. 4 “Звіт про власний капітал”
Рентабельність діяльності підприємства	Використовуючи дані ф. 2 “Звіт про фінансові результати”: чистий прибуток (збиток) поділити на витрати від всіх видів діяльності

Основною формою фінансової звітності для аналізу фінансових результатів діяльності є ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”.

Але для управління підприємством, враховуючи специфіку діяльності кожного, ця кількість показників недостатня. Особливо це стосується сільськогосподарських підприємств, у яких є кілька галузей, зокрема рослинництво і тваринництво, широкий асортимент продукції.

На нашу думку, форма № 2 не дуже змістовна фінансова звітність, вона не розкриває всієї глибини (сутності) фінансових результатів. Для усунення цих недоліків необхідно вдосконалювати фінансову звітність сільськогосподарських підприємств.

Для вирішення цієї проблеми, на нашу думку, можуть бути використані два шляхи: або розробити річну звітність для сільськогосподарських підприємств, яка буде відрізнятися від інших галузей і заповнюватиметься тільки сільськогосподарськими підприємствами, або залишити форми фінансової звітності, які розроблені згідно стандартів бухгалтерського обліку, і додати тільки окремі розділи, специфічні для сільського господарства. Другий шлях більш перспективний.

Подальше вивчення складу показників, необхідних для виявлення впливу окремих факторів на результати діяльності показало, що спостерігається відсутність деяких показників у фінансовій звітності, тим самим не виконуються основні вимоги до інформаційного забезпечення результатів діяльності підприємств і наявність їх у статистичній звітності, табл. 2.

Таблиця 2  
Показники аналізу результатів діяльності, які відсутні у фінансовій звітності

Показники	Джерела інформації
Доход (виручка) від реалізації продукції за видами, галузями і в цілому по підприємству	статистична звітність ф. 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»
Виробнича собівартість продукції за видами, галузями і в цілому по підприємству	статистична звітність ф. 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»
Структура виробничої собівартості за видами продукції	статистична звітність ф. 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»
Повна собівартість продукції за видами, галузями і в цілому по підприємству	статистична звітність ф. 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»
Прибуток від реалізації продукції по видах, галузях і в цілому по підприємству	використовуючи статистичну звітність ф. 50-сг даний показник можна отримати, але тільки при певних розрахунках.
Напрями реалізації продукції	статистична звітність ф. № 21-заг «Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції»
Рентабельність продукції окремо по кожному виду	За даними ф. 50-сг, але з аналітичною вибіркою і потрібно зробити розрахунок

Для більш глибокого аналізу облікових даних щодо фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств необхідно звертатися до статистичної форми звітності 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Внаслідок цього користувачі фінансової звітності не отримують повної інформації щодо результатів діяльності підприємства. Хоча згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову

звітність в Україні» одним із її принципів є повне висвітлення [1]., що передбачає наявність досить повної інформації про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі. У сільськогосподарських підприємствах, якщо опиратися тільки на фінансову звітність повної інформації про результати діяльності не отримаємо.

На нашу думку, статус форми 50-сг, як статистичної форми необґрунтований, більшість показників, які в ній знаходяться можна віднести до фінансових, наприклад: кількість реалізованої продукції, собівартість реалізованої продукції, виручка від реалізації продукції. На підставі цих досліджень, ми пропонуємо цю форму віднести до складу фінансової звітності, при цьому її треба вдосконалити, а саме розширити інформацію щодо показників, які впливають на фінансові результати діяльності. Основними розділами тут можуть бути реалізація продукції і її результати, канали реалізації, витрати на виробництво і реалізацію продукції з деталізацією статей тощо

Дослідження показали, що основними факторами, які впливають на формування інформаційно-аналітичного забезпечення підприємств, зокрема сільськогосподарських є:

- відсутність чітко сформованих задач (вимог) до інформації від керівництва, що їм конкретно потрібно, які показники і строки отримання даних;
- відсутність висококваліфікованих спеціалістів;
- недостатнє матеріальне стимулювання;
- відсутність розподілу обов'язків, щодо збору та опрацювання інформації працівниками;
- недостатній рівень досвіду управлінського персоналу.

Вважається, що складання суб'єктами господарювання фінансової звітності за МСФЗ дозволить забезпечити необхідною інформацією керівників для прийняття управлінських рішень; надасть можливість порівнювати звітність різних суб'єктів господарювання; відкриє перспективи залучення іноземних інвестицій і позик, вихід на зарубіжні ринки; забезпечить значну надійність інформації, її прозорість у випадку дотримання всіх вимог міжнародних стандартів. У свою чергу суб'єкти, використовуючи МСФЗ, мають доступ до

інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що слугує додатковим інструментарієм при їх виборі

Загальні висновки, які отримані в результаті дослідження, наступні:

Для виконання вимог щодо своєчасного і повного висвітлення інформації у фінансовому звіті з метою задоволення запитів зовнішніх і внутрішніх користувачів щодо фінансових результатів, у роботі виникає необхідність розширення фінансової звітності шляхом включення до її складу форми 50-сг, деталізувавши показник виручки від продажу продукції за каналами реалізації, а витрати – за основними статтями тощо.

На основі пропозицій щодо удосконалення методики обліку формування фінансових показників діяльності підприємства формується єдиний підхід для складання і подання всіх форм звітності щодо використання понять “операційної”, “інвестиційної”, “фінансової” діяльності підприємства, з безпосередньою відповідністю їх з рекомендаціями щодо структури рахунків обліку фінансових результатів діяльності. Було запропоновано зміни до Звіту про фінансові результати.

#### **Література:**

1. Закон України Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12 травня 2011 року N 3332-VI. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>
2. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI із змінами та доповненнями // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/>

---

**Автор:** Кучеркова Світлана Олександрівна, к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування Таврійського державного агротехнологічного університету, м. Мелітополь, Україна

**Сфера наукових інтересів:** обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства, облік і звітність в оподаткуванні.

**Зв'язок з автором:** [chveta5@rambler.ru](mailto:chveta5@rambler.ru)

УДК 657.1:339.9  
JEL M 41

Садовська Ірина  
Луцький національний технічний університет

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА ЇХ ВИРІШЕННЯ

### БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕПРИБЫЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В УКРАИНЕ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

#### ACCOUNTING NONPROFIT ORGANIZATIONS IN UKRAINE: PROBLEMS AND SOLUTIONS

*В статті основну увагу акцентовано на ще не вирішених проблемах методологічного і нормативного характеру щодо методології обліку в неприбуткових організаціях. Проведені нами дослідження створили підґрунтя для формування інноваційних моделей обліку неприбуткових організацій в залежності від їх типів, форм, мети і обраного способу оподаткування. Розроблено комплекс теоретичних і методологічних положень для обліку доходів і витрат в неприбуткових організаціях, спрямований на збереження єдності методології бухгалтерського обліку.*

**Ключові слова:** неприбуткові організації, облік, облікова політика

*В статье главное внимание акцентировано на еще не решенных проблемах методологического и нормативного характера по методологии учета в неприбыльных организациях. Проведенные нами исследования стали основой для формирования инновационных моделей учета неприбыльных организаций в зависимости от их типов, форм, целей и выбранного способа налогообложения. Разработан комплекс теоретических и методологических положений для учета доходов и расходов в неприбыльных организациях, направленный на сохранение единства методологии бухгалтерского учета.*

**Ключевые слова:** некоммерческие организации, учет, учетная политика

*In the article attention is paid to the unsolved problems of methodological and normative nature on the methodology of accounting in non-profit organizations. Our study forming the basis for innovative models accounting nonprofit organizations, depending on their types, forms, goals and the chosen method of taxation. The complex of theoretical and methodological provisions for income and expenditures in non-profit organizations aimed at preserving the unity of methodology of accounting.*

**Keywords:** non-profit organizations, accounting, accounting policy



Стрімке зростання кількості неприбуткових організацій на початку XXI століття є важливим фактором розвитку національних економік та процесу їх глобалізації. Практично визнано, що поряд з державним і ринковим сектором досить потужно про себе заявляє так званий третій NGO сектор. Статистичні спостереження констатують факт, що в третьому NGO секторі зайнято приблизно 20% трудового населення, а витрати на утримання неприбуткових організацій складають від 1,2% до 6,3% валового національного продукту в розрізі різних країн.

Неприбуткові організації є складовою економічної системи будь-якої країни. Головна їх мета - задоволення соціальних потреб, які є невіршеними в процесі діяльності державного сектору і бізнесу. Досвід діяльності неприбуткових організацій зарубіжних країн визначив їх роль в широкому діапазоні: охорони здоров'я, освіти, політики, спорту, культури, охорони природи, благодійності тощо.

На сучасному етапі розвитку економіки спостерігається відставання законотворчого процесу від темпів кількісного зростання неприбуткових організацій. Слабкість нормативно-законодавчої бази, яка регламентує діяльність неприбуткових організацій, породжує багато проблем як у правовій сфері та в організації обліку, внутрішнього аудиту і контролю їх фінансово-господарської діяльності.

Неприбуткові організації мають такі особливості діяльності, які відрізняють їх з-поміж інших комерційних структур.

Неприбуткова організація – це самостійний господарюючий суб'єкт, який має права юридичної особи та здійснює діяльність, передбачену статутними документами, має самостійний баланс, розрахункові рахунки в установах банків, печатку.

Наукові дослідження діяльності неприбуткових організацій з точки зору методології їх обліку і оподаткування, контролю і внутрішнього аудиту, є недостатніми порівняно з переліком питань практичного і теоретичного характеру. На сьогодні не вироблено єдиний методологічний підхід до організації облікового процесу в неприбуткових організаціях, який би відповідав механізму їх функціонування за різноманітними напрямками некомерційної діяльності.

Вагомий внесок у розвиток теорії і практики методології бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю і аудиту неприбуткових організацій внесли вітчизняні науковці: Н.О.Гура, І.Я. Олійник, С.О. Левицька, С.В. Свірко, В.В. Сопко та інші [1; 2; 3; 4; 9; 10]. Серед зарубіжних вчених найбільш актуальними є праці науковців: А. Арені, Л. Бернстайна, Ван Х. Грюнінга, А.С. Бакаєва, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевського, В.Ф. Палія, Дж. Риса, Я.В. Соколова та інших.

В працях вищезначених вчених приведені досить ґрунтовні дослідження окремих питань, які виникали на певних етапах розвитку неприбуткових організацій. Проте, на наш погляд визначені авторами концепції обліку неприбуткових організацій мають зазвичай протилежні складові, що прослідковується через відсутність причинно-наслідкових зв'язків між різними нормативно-законодавчими актами, суперечливість численних консультацій, які публікуються в професійних виданнях; недостатня розробленість облікової теорії і методики обліку, внутрішнього аудиту та контролю діяльності неприбуткових організацій.

Метою статті є виокремлення найбільш проблемних питань, які виникають в процесі організації обліку і оподаткування неприбуткової діяльності, оцінка доробків вітчизняних і зарубіжних науковців із заявленої тематики, обґрунтування пропозицій по удосконаленню методології обліку в неприбуткових організаціях у взаємоузгодженню з податковим законодавством.

Облік неприбуткових організацій визначено у статті 16 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 № 5073-VI. Законом № 5073 регулюється і стаття «Адміністративні витрати». Так, до адміністративних витрат включаються, зокрема, фінансові пожертви, а загальна сума цієї ж статті затрат не може бути більшою за 20% від доходу в поточному році. Надходження грошей, майнові активи, а отже, і вся фінансова діяльність неприбуткових організацій зводяться на відповідних рахунках, які регулюються Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (наказ Мінфіну від 30.11.1999 № 291).

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [5] всі

суб'єкти господарювання, незважаючи на організаційно-правову форму та форму власності, змушені проводити бухгалтерський облік та звітувати про фінансову діяльність до передбачених законодавством контролюючих органів. Відповідно, бухгалтерський облік неприбуткових організацій є обов'язковою формою обліку. Відображення всіх кореспонденцій рахунків, ведення необхідної документації та заповнення затверджених звітів відбувається у відповідності до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

В українському законодавстві виділяють вісім груп неприбуткових організацій за особливостями оподаткування залежно від видів отримуваних доходів згідно з ПКУ [11] та шістнадцять видів неприбуткових організацій за ознаками неприбутковості. Ще одним проблемним аспектом регулювання діяльності неприбуткових організацій є те, що за Класифікатором видів економічної діяльності (КВЕД) неприбуткові організації віднесені до різних секцій [7]. Наслідком цього є складність в отриманні статистичної інформації щодо діяльності таких організацій.

Оцінка чинного українського законодавства дозволяє умовно сформулювати три групи неприбуткових організацій за вибором системи оподаткування: 1) не є платниками податку на прибуток; 2) є платниками податку на прибуток; 3) є суб'єктами спрощеної системи оподаткування.

Згідно з п. 133.4 ст. 133 ПКУ [11] неприбутковими вважаються організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств і здійснюють не комерційну діяльність.

Неприбуткові організації можуть здійснювати комерційну діяльність не заборонену вітчизняним законодавством і не оподатковувати отримані доходи податком на прибуток в разі використання таких доходів виключно для фінансування видатків на утримання організації, реалізації мети, цілей, завдань та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

При недотриманні вимог п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу або за власним рішенням неприбуткові організації можуть бути платником податку на прибуток на загальних підставах або перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Особливості функціонування господарського механізму неприбуткових організацій, в основі якого закладено споживання

засобів, внесених їх членами або пожертвованих на ведення цими організаціями статутної невідприємницької діяльності, впливають на організацію процесів обліку і контролю. У зв'язку з недостатністю досліджень щодо формування єдиної концепції обліку і аудиту, перед неприбутковими організаціями стоїть багато проблем, пов'язаних з особливостями їх функціонування і організацією бухгалтерського обліку, який є основою для визначення ознаки неприбутковості.

Українська система бухгалтерського обліку та звітності ще не отримала закінченого оформлення в законодавстві, немає сталих методологічних основ, на яких базувалося б регулювання обліку, відсутні практичні рекомендації до методик і процедур системи обліку в неприбуткових організаціях. В результаті не забезпечується інформативність і достовірність звітності неприбуткових організацій, що ускладнює контроль за їх діяльністю з боку держави,

Удосконалення бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту в неприбуткових організаціях забезпечить формування надійного інформаційного забезпечення управління їх діяльністю. Професор Н.О. Гура обґрунтовує доцільність створення єдиної концепції побудови системи обліку в неприбуткових організаціях [2-4]. Разом з тим, в роботах більшості авторів містяться розрізнені точки зору з даного питання. Так, частина авторів дотримується думки про необхідність побудови системи бухгалтерського обліку неприбуткових організацій на базі бюджетного обліку, оскільки на їх думку основним документом, що визначає отримання і використання цільових коштів, є кошторис. Інші автори вважають більш доцільним ведення бухгалтерського обліку по аналогії з комерційними організаціями, тобто використовуючи план рахунків, затверджений інструкцією № 291, обґрунтовуючи свою точку зору тим, що більшість неприбуткових організацій змушені здійснювати підприємницьку діяльність.

Огляд сучасного українського законодавства, дотичного до діяльності неприбуткових організацій, а також аналіз досвіду зарубіжних наукових праць дає можливість сформулювати наступні групи проблемних питань щодо методології обліку, внутрішнього аудиту, звітності і оподаткування:

1) відсутність окремих нормативних актів з обліку та внутрішнього аудиту, що враховують специфіку фінансування і функціонування неприбуткових організацій;

2) не визначена єдина концепція методології обліку та внутрішнього аудиту неприбуткової діяльності. Зауважимо, що бухгалтерський облік в неприбуткових організаціях ніколи не виділявся в самостійний вид обліку. Якщо звернутися до історичного досвіду, то в дореволюційний і радянський періоди облік і державних установ, і громадських організацій будувався на принципах бюджетного обліку, так як основу діяльності такого роду організацій становила кошторис, яку Н.А. Блатов визначає як «баланс доходів і витрат» [64, с. 370]. З розвитком ринкових відносин в Україні неприбуткові організації стали поділятися на державні і недержавні. У зв'язку з чим серед науковців [2; 9; 10] обговорюється кілька варіантів відображення в обліку неприбуткових організацій фінансово господарських операцій;

3) проблемним є застосування комерційного плану рахунків і методології закриття витрат і доходів на рахунки класів 9 і 7, що унеможливує співставлення з податковою звітністю і виникненням питань при отриманні ознаки неприбутковості;

4) принциповою проблемою є закриття рахунку 79 «Фінансові результати» на рахунок 44 «Прибутки і збитки», що констатує хибне уявлення про наявність прибуткової діяльності, або збитків в разі отримання позики на проведення статутної діяльності;

5) відсутні будь-які законодавчі регулювання відображення в обліку операцій з безкоштовного отримання неприбутковою організацією основних засобів, їх амортизацію і визнання доходів і витрат від їх експлуатації;

6) суттєвими є розбіжності консультативного характеру з питань обліку членських внесків, які на наш погляд не можуть визнаватись доходами, а є також цільовими надходженнями і використовуються виключно на статутну діяльність неприбуткової організації;

7) невизначеність категорійного апарату неприбуткової діяльності не дозволяє прийти до єдиного розуміння категорій «витрати» і «споживання». На наш погляд для неприбуткової діяльності актуальним є застосування категорії «споживання», що

підтверджується цільовою природою надходжень грошовими коштами чи матеріальними ресурсами і відповідним їх споживанням на визначені в кошторисі цілі організації.

Обсяг публікації не дозволяє повністю викласти всі можливі варіанти висуває гіпотезу про необхідність розробки трирівневих стандартів вирішення окреслених проблем. Проте, зупинимось на найбільш актуальних. Рекомендуємо розробку Положення (стандарту) бухгалтерського обліку для неприбуткових організацій з урахуванням специфіки та особливостей їх діяльності, а також з урахуванням вимог вітчизняних і міжнародних стандартів.

Потребує удосконалення система рахунків та їх кореспонденцій для неприбуткової діяльності. Зокрема, облік цільових надходжень рекомендуємо вести на відповідному рахунку 48 «Цільове фінансування», який для неприбуткової організації може мати назву «Цільові надходження». Не рекомендуємо для неприбуткових організацій використовувати рахунок 23 «Виробництво», який призначений тільки для комерційної виробничої діяльності. Споживання коштів і ресурсів доцільно відображати на субрахунку 949 «Інші операційні витрати». Паралельно при цьому відображається списання цільових надходжень з рахунку 48 «Цільові надходження» на рахунок 719 «Інші операційні витрати». Ні прибуток ні збиток не повинен виникати. Інакше, складається припущення комерційної діяльності, що недопустимо для ознаки неприбутковості.

Основні засоби, отримані неприбутковою організацією безкоштовно, і які призначені для виконання статутних вимог, рекомендуємо обліковувати в складі додаткового капіталу на субрахунку 424 «Безоплатно отримане майно». Залишок на цьому рахунку при складанні балансу має бути рівним залишку на рахунку 10 «Основні засоби».

В разі отримання позик від фізичних осіб на проведення статутної діяльності рекомендуємо їх відображати на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». При споживанні неприбутковою організацією таких коштів, доцільно визнавати доходи майбутніх періодів з метою уникнення непорозумінь з податковими органами. Оскільки такі операції можуть привести до штучно створеного збитку, який в майбутніх періодах буде покриватися цільовими надходженнями. Ймовірно, з принципу відповідності доходів і витрат,

в майбутніх періодах ми знову ж таки створимо штучні прибутки, що важко буде пояснити при узгодженні показників фінансової і податкової звітності.

Таким чином, в статті основну увагу акцентовано на ще не вирішених проблемах методологічного і нормативного характеру. Проведені нами дослідження створили підґрунтя для формування інноваційних моделей обліку неприбуткових організацій в залежності від їх типів, форм, мети і обраного способу оподаткування. Розроблено комплекс теоретичних і методологічних положень для обліку доходів і витрат в неприбуткових організаціях, спрямований на збереження єдності методології бухгалтерського обліку.

Для подальших досліджень є принципово важливе питання розподілу споживання в частині суто статутної діяльності і на утримання неприбуткової організації, що впливає на співвідношення адміністративних витрат до операційних. Також актуальним і не розробленим є питання формування облікової політики неприбуткової організації, що позбавляє її основи для ефективної організації обліку і внутрішнього аудиту.

#### **Література:**

1. Волошина Т. О. Особливості організації обліку неприбуткових організацій / Т. О. Волошина // Управління розвитком. - 2013. - № 17. - С. 17-19. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz\\_2013\\_17\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_17_8).
2. Гура Н. О. Методика бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях / Н. О. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 10. - С. 3-8. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau\\_2012\\_10\\_2](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2012_10_2).
3. Гура Н. О. Методологічні засади бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях / Н. О. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 9. - С. 3-9. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau\\_2012\\_9\\_2](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2012_9_2).
4. Гура Н. О. Концепція бухгалтерського обліку в неприбуткових небюджетних організаціях / Н. О. Гура // Фінанси України. - 2012. - № 10. - С. 97-108. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu\\_2012\\_10\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2012_10_10).
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996 – XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
6. Закон України «Про об'єднання громадян» від 16 червня 1992 року № 2460-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Класифікатор видів економічної діяльності ДК 009:2010, затверджений наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 № 457 від 22.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>

8. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
9. Олійник Я. В. Регламентация бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій: стан, проблеми, шляхи удосконалення / Я. В. Олійник // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(2). - С. 513-520. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efnof\\_2012\\_9\(2\)\\_\\_73](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efnof_2012_9(2)__73).
10. Олійник Я. В. Проблемні положення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій / Я. В. Олійник // Бізнес Інформ. - 2012. - № 5. - С. 234-236. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2012\\_5\\_67](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_5_67).
11. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
12. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV // ВВР.- 2003.-№ 41-44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

**УДК 657**  
**JEL M40**

**Сидоренко Роман, Дмитрук Юлія**  
Луцький НТУ

**ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО  
КОНТРОЛЮ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ЕФЕКТИВНОГО  
УПРАВЛІННЯ КОМУНАЛЬНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ**

**ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ  
КАК ИНСТРУМЕНТА ЭФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ  
КОМУНАЛЬНЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ**

**ORGANIZATION OF INTERNAL CONTROL AS TOOL OF  
EFFECTIVE MANAGEMENT OF THE UTILITY**

*У статті досліджуються теоретичні аспекти місця і ролі внутрішньогосподарського контролю, обґрунтовується необхідність його організації як інструменту ефективного управління комунальним підприємством.*

**Ключові слова:** внутрішньогосподарський контроль, завдання контролю, житлово-комунальне господарство.

*В статье исследуются теоретические аспекты места и роли внутрихозяйственного контроля, обосновывается необходимость его организации как инструмента эффективного управления коммунальным предприятием.*



*Ключевые слова:* внутрішній контроль, задачі контролю, жилищно-комунальне господарство.

*The article examines the theoretical aspects of the place and role of internal control, the necessity of its organization as a tool for effective management of the utility.*

**Key words:** internal control, control tasks, housing and utilities.

Формування в економіці України ринкових відносин змінює традиційне уявлення про контроль. Контроль — це об'єктивно необхідна складова господарського механізму при будь-якому способі виробництва.

На сучасному етапі внутрішній контроль розглядається як система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для того чи іншого підприємства.

Внутрішній контроль на підприємствах ЖКГ розглядається як система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюється на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність.

Метою даного дослідження є визначення основних напрямків здійснення внутрішньогосподарського контролю, як інструменту ефективного управління комунальним підприємством.

На думку Т.А. Бутинець, внутрішній контроль – одна із основних функцій управління, форма зворотного зв'язку і система постійного спостереження і перевірки роботи всіх підрозділів з метою оцінки обґрунтованості та ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій, своєчасного інформування керівництва для прийняття рішень по усуненню та зниженню ризиків діяльності та управлінню ними [1].

Схожої думки дотримується і Л.В. Нападовська, яка стверджує, що внутрішній контроль – це процес, який забезпечує якісну розробку та ефективно досягнення цілей, окреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень [3].

Є.В. Калюга зазначає, що внутрішній (внутрішньогосподарський) контроль слід розглядати в двох напрямках: відомчий (галузевий) і контроль власника. У свою чергу відомчий контроль потрібно здійснювати на державних (казенних) підприємствах (установах, організаціях) відповідно до чинного законодавства на рівні штатних ревізорів. Контроль власника здійснюється з його ініціативи органом (міністерством, державним комітетом, асоціацією, акціонерним виробничим об'єднанням), якому підпорядковане підприємство на правах власності згідно з законодавчими та іншими нормативними документами [4].

Серед науковців існує думка, що саме контроль власника поділяється на внутрішньосистемний і внутрішньогосподарський. Деякі науковці, вважають що не існує єдності у визначеннях власне внутрішнього економічного контролю. Маємо внутрішній; внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський економічний контроль. Аналіз існуючих класифікацій показав, що всі вони дають загальну класифікацію господарського контролю. Фактично усі види контролю, про які йде мова – внутрішній; внутрішньосистемний; внутрішньогосподарський, – мають загальний, один і той же об'єкт, здійснюються з допомогою одних і тих же методів, проводяться всередині однієї і тієї ж системи – підприємства.

Особливістю внутрішньогосподарського контролю є те, що він діє в момент вчинення і оформлення господарських операцій, що дає можливість вчасно виявити недоліки в роботі і вжити заходів до їх усунення.

Особливе значення у системі контролю має систематичне дієве спостереження за ефективністю організації та розвитку виробництва у виробничій сфері, відповідністю її нормативно-законодавчим актам, стандартам, техніко-економічним вимогам.

Внутрішній контроль на підприємствах ЖКГ здійснюється керівниками підприємств відповідно до чинного законодавства. Завданням внутрішнього контролю є перевірка господарських операцій у виробничих об'єктах з метою недопущення перевитрат матеріальних і фінансових ресурсів, виконання виробничих і фінансових планів, раціонального використання робочої сили, впровадження прогресивних методів роботи і технологій в бригадах, ділянках, цехах і інших виробничих підрозділах, забезпечення

збереження засобів і товарно-матеріальних цінностей, раціонального використання сировини і паливно-енергетичних ресурсів, випуску продукції, яка має попит на ринку.

У здійсненні внутрішнього контролю на комунальних підприємствах значну роль зіграють працівники бухгалтерії, зокрема головні бухгалтери. Відповідно до нормативних документів, головний бухгалтер підприємства разом з керівниками відповідних підрозділів і служб повинен контролювати оформлення, прийом і відпустку товарних цінностей, витрати на заробітну платню, дотримання штатної, фінансової, касової і платіжної дисципліни, законності списання з бухгалтерського балансу браків і інших втрат, проведення інвентаризації цінностей, вимогу у встановлені терміни дебіторської і погашення кредиторської заборгованості. Крім того, головний бухгалтер нарівні з керівником підприємства несе відповідальність за порушення правил і положень, які регламентують фінансово-господарську діяльність.

Завдання внутрішньогосподарського контролю:

- надання інформації про процеси, що відбуваються;
- надання допомоги в прийнятті найбільш доцільних управлінських рішень;
- оцінка правильності прийнятих рішень, своєчасності і результативності їх виконання;
- своєчасне виявлення та усунення умов і факторів, які заважають ефективному веденню виробництва;
- коригування діяльності суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів.

Актуальним питанням залишається організація системи внутрішньогосподарського контролю на підприємствах ЖКГ, як засобу об'єктивної оцінки стану підприємства в цілому, його структурних підрозділів, виявлення причин негативних наслідків прийнятих управлінських рішень. Забезпечення і постійне поліпшення якості внутрішньогосподарського контролю є ефективним засобом досягнення перспектив розвитку підприємства. Суттєвим недоліком внутрішньогосподарського контролю на підприємствах є те, що він в основному обмежується окремими тематичними перевітками без

вивчення вірогідності господарських операцій і їх процесів за документами.

Основне завдання керівника комунального підприємства – забезпечити цілеспрямований планомірний характер всієї діяльності колективу. Це досягається шляхом виконання комплексу управлінських функцій, які являють собою окремі напрямки діяльності управлінського апарату, що охоплює коло конкретних робіт, об'єднаних єдністю цілі (мети).

Внутрішньогосподарський контроль, на нашу думку, має всеосяжний характер як щодо охоплення господарських операцій і процесів, так і за часом його проведення. Це сприяє підвищенню ефективності господарської діяльності комунальних підприємств, зміцненню режиму економії і господарського розрахунку, раціональному використанню коштів і інших ресурсів. Особливістю внутрішньогосподарського контролю є й те, що він діє в момент вчинення і документального оформлення господарських операцій, що дає можливість вчасно виявити недоліки в роботі й ужити заходів до їх усунення.

Це дає підстави розглядати внутрішній контроль як оптимальний метод зниження інформаційного ризику в управлінні. Внутрішній контроль повинен сприяти вирішенню проблем, пов'язаних з розробкою науково обгрунтованої, відповідної динамічним сучасним вимогам, системи формування первинної інформації та своєчасних оптимальних управлінських пропозицій для прийняття ефективних управлінських рішень з розвитку суб'єктів господарювання не тільки в даний момент, але й в довгостроковій перспективі. Кваліфікована служба внутрішнього контролю здатна за допомогою інструментів, властивих лише контролю, не тільки перевіряти та діагностувати проблемні ситуації, але й прогнозувати їхню майбутню динаміку, а також формувати управлінські рекомендації, відповідні до змін середовища.

Проте, на нашу думку дієвий внутрішній контроль підприємств житлово-комунального господарства для здійснення таких функцій повинен бути не структурним елементом, що тільки констатує, контролює та підтверджує інформацію, що вже відбулась (історичні факти), але – органом, що проводить різновекторні дослідження, надає консультації та є орієнтованим на перспективу.

Таким чином, діяльність у сфері управління комунальним підприємством вимагає від керівництва підприємства створення ефективної системи внутрішньогосподарського контролю за збереженням комунального майна, зокрема, в частині запобігання втрати доходів та зменшення витрат і втрат, як надійного засобу дотримання вимог законодавства. Здійснення функцій внутрішньогосподарського контролю особами, які представляють інтереси комунального підприємства забезпечує не тільки зворотний, але й прямий зв'язок між структурними підрозділами підприємства, між керованою і керуючою системами.

#### **Література:**

1. Бутинець, Т. А. Контроль внутрішньо-господарський чи внутрішній [Текст] / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 2(14) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – С. 5-20.
2. Дікань Л.В., Шульга Н.М. Внутрішньогосподарський контроль: Конспект лекцій / Харківський національний економічний ун-т. — Х. : ХНЕУ, 2005. — 60с.
3. Нападівська, Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст] : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
4. Фінансово-господарський контроль у системі управління/ Є.В. Калюга. - К.: Ельга: Ніка-Центр, 2002. - 360 с.

**УДК 657.1:339.9**  
**JEL M 41**

**Стецюк Тетяна**  
Національний університет біоресурсів і  
природокористування України

### **ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

### **УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО НАЦИОНАЛЬНЫМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

## **ACCOUNTING OF COMMITMENTS WITH NATIONAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**

*У статті розкрито основні відмінності обліку зобов'язань за П(С)БО 11 «Зобов'язання» та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Здійснено порівняльний аналіз критеріїв визнання зобов'язань, їх класифікації та оцінки.*

*Ключові слова: облік, зобов'язання, оцінка, класифікація, МСФЗ, П(С)БО.*

*В статье раскрыты основные различия учета обязательств в соответствии с П(С)БУ 11 «Обязательства» и международными стандартами бухгалтерского учета. Осуществлен сравнительный анализ критериев признания обязательств, их классификации и оценки.*

*Ключевые слова: учет, обязательства, оценка, классификация, МСФО, П(С)БУ.*

*The article describes the main differences of accounting obligations P(S) 11 "Commitments" and international accounting standards. The comparative analysis of the criteria the liabilities, classification and evaluation.*

*Key words:., accounting, commitments, valuation, classification, IFRS. P(S).*

Сучасний стан національної економіки супроводжуються різноманітними проявами нестабільності, зумовленими зовнішніми факторами, породжуючи при цьому різновекторні динамічні зміни в діяльності практично кожного суб'єкта господарювання. Переважна більшість підприємств все частіше відчують необхідність у розширенні зовнішньоекономічних зв'язків та інтернаціоналізації виробництва. Відтак, прояв глобалізаційних змін стає все відчутнішим, причому в усіх сферах діяльності. Характерно протягом останніх років це й для бухгалтерського обліку. Так, відомо, що чимало вітчизняних суб'єктів господарювання готують фінансову звітність, використовуючи за концептуальну основу міжнародні стандарти. Їх створення передбачало використання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, в основу яких покладено найкращі якості міжнародного досвіду ведення бухгалтерського обліку [2]. Велика увага приділяється проблемам уніфікації бухгалтерського обліку, оскільки існує необхідність однотипності формування і розрахунку прибутку оподаткування, інвестування активів, організація та методика яких відрізняється в різних країнах [4]. Сьогодні все відчутнішим стає зростання попиту на достовірну й гармонізовану обліково-аналітичну інформацію, яка б була зрозумілою та доступною для вітчизняних й зарубіжних користувачів. Вона особливо є

необхідною з метою прийняття рішень інвестиційного характеру, прогнозування напрямків підвищення ефективності підприємства, оцінки результатів його діяльності, прийняття управлінських рішень.

Дослідження обліку зобов'язань, адаптації зарубіжного досвіду до реалій вітчизняної практики залишаються предметом особливої уваги серед науковців, зокрема, таких як С. Ф. Голов, В. М. Жук, С. Я. Зубілевич, С. Ф. Легенчук, Н. М. Малюга, Б. В. Мельничук, А. В. Озеран, В. Ф. Палій, В. М. Пархоменко, Л. В. Чижевська, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, А. В. Рабошук, І. Й. Яремко та інші.

Метою статті є розкриття особливостей обліку зобов'язань в контексті використання національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Дослідження проводилось із застосуванням наукових методів, що базуються на діалектиці пізнання. До основних загальнонаукових методів дослідження, які були використані, належать метод індукції та дедукції, логічний та історичний підходи до вивчення економічних категорій і міжнародної та національної практики ведення обліку зобов'язань. Порівняльний аналіз, методи синтезу і групування використано для визначення розбіжностей між вимогами П(С)БО та положеннями МСБО щодо обліку зобов'язань; – для встановлення виявлених розбіжностей.

Про існування й зміст окремих проблем використання міжнародних стандартів й необхідність застосування передового міжнародного досвіду у вітчизняній обліковій практиці вченими наголошувалось неодноразово [1–5]. Незважаючи на порівняно тривалий досвід застосування у напрямі гармонізації обліку вчені продовжують акцентувати увагу на недостатності врахування інституціоналізму, як надзвичайно важливого досягнення економічної теорії у регулюванні розвитку і не лише бухгалтерського обліку, але й аудиту [3]. Застосування МСФЗ у національній практиці пов'язано й з іншими проблемами, одна із яких – переклад основної термінології, яка не завжди відповідає наведеній у вітчизняному законодавстві, хоча й чимало національних стандартів розроблено на основі МСБО і МСФЗ або максимально наближено до них.

Методологія обліку зобов'язань в Україні визначена П(С)БО 11 «Зобов'язання» [8]. В його основу були покладені і вимоги МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені

активи» [7]. У міжнародній практиці, окрім МСБО 37, за концептуальну основу використовують ряд інших стандартів: МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 10 «Непередбачені події і події, які сталися після дати балансу», МСБО 12 «Податки на прибуток», МСБО 17 «Оренда», МСБО 19 «Виплати працівникам», МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання».

Слід відмітити подібність критеріїв визнання зобов'язань за нормами П(С)БО 11 та МСБО 37. Однак є певні відмінності щодо оцінки зобов'язань. За нормами МСБО 37 оцінка зобов'язань – це сума юридичних або конструктивних зобов'язань і має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу [7]. Таким чином, у МСБО 37 [7] визначено необхідність достовірної оцінки, тоді як у П(С)БО 11 йдеться про використання розрахункової оцінки величини зобов'язання [8]. Ми підтримуємо думку Н.А. Лоханової, що така інтерпретація у П(С)БО 11 є недоречною, оскільки, як стверджує науковець, «сама по собі можливість розрахунку не підкреслює ключового змісту критерію достовірності, якісної інформації про даний об'єкт обліку та звітності» [4, С. 77].

За нормами П(С)БО 11 й МСБО 37 забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [7, 8]. Забезпечення визнають, якщо ці зобов'язання є теперішньою заборгованістю та імовірністю, що для його погашення відбудуватиметься вибуття ресурсів, які втілюють в собі економічні вигоди. Але деякі країни взагалі не відносять забезпечення до зобов'язань, обґрунтовуючи це тим, що для їх визначення необхідно використовувати попередню оцінку, що, в принципі, суперечить порядку визначення зобов'язань за фактично здійсненою операцією [5]. У МСБО 37 для уточнення змістового навантаження забезпечення використовується термін «подія, що зобов'язує» [7], чим уточнюється момент виникнення такого зобов'язання.

Слід зауважити, що забезпечення майбутніх витрат і платежів та цільове фінансування відповідно до нормативних документів, які регламентують порядок обліку цих ресурсів у вітчизняній практиці, займають проміжне місце між власним капіталом і зобов'язаннями. Це,



очевидно, вимагає уточнення і коригування вітчизняної законодавчої бази відповідно до МСБО.

У міжнародній практиці довгострокові і короткострокові зобов'язання відносять до фактичних, тобто таких, які виникають з договорів, контрактів або на основі вимог законодавства й їх вартість можна точно визначити. Непередбачені зобов'язання відносять до умовних, тобто це неіснуючі зобов'язання, але вони є потенційними, оскільки залежать від майбутніх подій, які можуть виникнути в результаті минулої події [5]. Віднесення зобов'язань до довгострокових або поточних у нашій країні регулюється в тому ж таки П(С)БО 11 «Зобов'язання». Довгострокові зобов'язання – це зобов'язання, погашення яких не передбачається протягом звичайного операційного циклу та термін погашення яких перевищує дванадцять місяців, починаючи з дати балансу [7]. У вітчизняному бухгалтерському обліку до довгострокових джерел фінансування відносять: довгострокові позики, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями, довгострокові зобов'язання з оренди, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання. Як видно із наведеного, існує певна різниця щодо складових довгострокових зобов'язань у міжнародній і вітчизняній практиці, що, очевидно, зумовлено історичним розвитком країн, інституційними підходами, встановленими принципами бухгалтерського обліку та станом фінансового ринку. Позитивним, на наш погляд, є той факт, що у національному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій виділено окремі класи рахунків для обліку довгострокових і поточних зобов'язань, що досить зручно при узагальненні інформації у фінансовій звітності підприємства, зокрема у Балансі (Звіті про фінансовий стан)). До короткострокових зобов'язань відносять позикові кошти, термін залучення яких не повинен перевищувати дванадцяти місяців з дати балансу або тривалості звичайного операційного циклу підприємства. Перелік короткострокових зобов'язань за джерелами утворення за міжнародними та національними обліковими стандартами наведено на рисунку 1, який засвідчує, що за змістом класифікація зобов'язань дещо відрізняється. Зокрема, умовні зобов'язання за вітчизняними вимогами підлягають обліку на позабалансових рахунках і до

короткострокових їх, по-суті, й не відносять; існують також певні відмінності за термінологією у визначенні видів короткострокових зобов'язань.

Короткострокові зобов'язання за джерелами утворення	
За нормами П(С)БО 11	За нормами МСБО 1, МСБО 37
короткострокові позики	потенційні (непередбачені) зобов'язання
поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	заборгованість за рахунками постачальників та інші нараховані зобов'язання
короткострокові векселі видані	заборгованість за дивідендами
розрахунки з постачальниками та підрядниками	поточна частина довгострокової заборгованості
розрахунки за податками й платежами	нараховані податки, митні платежі та зобов'язання із соціального страхування
розрахунки за страхуванням	доходи майбутніх періодів
розрахунки з оплати праці	кредити банків та інші позики
розрахунки з учасниками	
розрахунки за страхуванням	
розрахунки за іншими операціями	

Рис. 1. Склад короткострокових зобов'язань за джерелами утворення

Примітка. побудовано авторами на основі [7,8]

Слід відмітити, що зростання потреби підприємства в капіталі, розгортання конкурентної боротьби за обмежені ресурси фінансового ринку вимагає постійного залучення в обіг поточних зобов'язань, найефективнішим з яких є надання кредитів та позик. Керівництво підприємств має контролювати дотримання договірної і розрахункової дисципліни, величину боргів для того, щоб не допустити зниження платоспроможності та банкрутства підприємства.

За міжнародними вимогами для кожного класу забезпечень слід розкривати наступну інформацію: балансову вартість на початок та кінець періоду; додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих обмежень; суми, використані (тобто витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;

невикористані суми, сторновані протягом періоду; збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту [7]. Однак, за П(С)БО 11 поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення [8], а застосування теперішньої вартості передбачено лише для обліку довгострокових зобов'язань. Згідно з МСБО 13 «Оцінка справедливої вартості» окремі види зобов'язань можуть оцінюватись із застосуванням попередньої (прогнозної) оцінки. При оцінці суми забезпечення у вимогах МСБО 37, на відміну від П(С)БО 11, передбачено можливість покладатися на професійні судження керівництва підприємства, а також використовувати досвід за аналогічними операціями та звіти незалежних експертів. Загалом, за вимогами МСБО 37 забезпечення слід оцінювати за найкращою оцінкою, тобто сумою, яку суб'єкт господарювання міг би сплатити для погашення зобов'язання або передати його третій стороні на кінець відповідного звітнього періоду [7]. За умови, що витрати або їх частина, необхідні для врегулювання резерву і як очікується, будуть відшкодовані іншою стороною, то відшкодування повинно враховуватися як окремий актив. Отже, згідно з МСФЗ 37 не рекомендується подавати у Балансі (Звіті про фінансовий стан) інформацію про забезпечення та відшкодування по ньому на нетто-основі. Що ж до вимог П(С)БО 11, то сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), які необхідні для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу [8]. Слід відмітити, що у П(С)БО 11 визначено порядок оцінки забезпечення для відшкодування витрат на оплату відпусток персоналу підприємства. Про такий вид забезпечень не йдеться у МСБО 37, створення такого забезпечення передбачено МСБО 19 «Виплати працівникам».

Існують відмінності в обліковому підході щодо відображення невикористаної суми забезпечення. Зокрема, за МСБО 37 якщо на кінець відповідного звітнього періоду немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, необхідне для погашення зобов'язання, то таке забезпечення слід анулювати. За вимогами П(С)БО 11 (п. 18) за умови відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань необхідно коригувати суми забезпечення. Зменшення (списання) величини відповідного

забезпечення рекомендується здійснювати сторнуванням. На наш погляд, термін «сторнування» недоцільно використовувати, оскільки більшою мірою він стосується виправлення помилкових в облікових записах.

Щодо питання списання заборгованості з балансу, то і за П(С)БО, і за МСБО однаково визначаються умови списання заборгованості з балансу: або коли воно погашене, анульоване, або строк його дії пройшов.

Узагальнюючи, слід відмітити, що МСБО (МСФЗ) виступають головним орієнтиром при удосконаленні й оновленні національної системи бухгалтерського обліку, що сьогодні стало важливою передумовою на шляху інтеграції до світової економічної спільноти. Гармонізація бухгалтерського обліку впливає на порядок облікового відображення інформації, її узагальнення у фінансовій звітності суб'єктів господарювання, вимагаючи при цьому, в першу чергу, змін у термінології, а також, уніфікації або ж гармонізації національних підходів до міжнародних.

#### **Література:**

1. Бондаренко Д. О. Особливості обліку кредиторської заборгованості в умовах переходу на міжнародні стандарти [Електронний ресурс] / Д. О. Бондаренко // Офіційний сайт Житомирської наукової бухгалтерської школи Франца Бутиця. – Режим доступу: <http://zsas.zhitomir.org/ru/forum>.
2. Корчак В. С. Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами / В. С. Корчак // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://konf.amsfo.com.ua/perevagi-skladannya-finansovo%D1%97-zvitnosti-zamizhnarodnimi-standartami/>
3. Легенчук С. Ф. Основні тенденції у сфері бухгалтерського обліку: шляхи розвитку в ХХІ столітті / С. Ф. Легенчук, А. В. Рабошук // Облік і фінанси. – 2016. – № 1. – С. 32-37.
4. Лоханова Н. О. Проблеми обліку забезпечень в системі управління економічною стійкістю підприємств / Н. О. Лоханова // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2014. – Т. 19. – Вип. 2/6.
5. Михайлишин Н. П. Сутність зобов'язань та їх класифікація: економічний та правовий аспекти [Електронний ресурс] / Н. П. Михайлишин // Економіка: реалії часу : [електрон. журн.]. – 2012. – № 2. – С. 130-135.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_051).

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затверджено наказом Мініфіну України від 31.01.2000 р. № 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

**Автор:** Тетяна Володимирівна Стецюк, студентка економічного факультету, спеціальності «Облік і оподаткування», ОС «Магістр» першого року навчання Національного університету біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна.

**Сфера наукових інтересів:** облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами

**Науковий керівник:** Наталія Петрівна Кузик, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Національного університету біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна.

**Зв'язок з автором:** [kn0378@ukr.net](mailto:kn0378@ukr.net)

**УДК 657**  
**JEL M40**

**Сусол Валентина**  
Луцький національний технічний університет

## **ВПЛИВ ОБРАНОЇ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ НА ПОКАЗНИКИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА**

### **ВЛИЯНИЕ ВЫБРАННОЙ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА НА ПОКАЗАТЕЛИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ПРОИЗВОДСТВА**

#### **THE IMPACT OF CHOSEN METHOD OF ANALYSIS ON INDICATORS OF PRODUCTION**

*У статті досліджено основні методи аналізу витрат тваринництва. Автор визначає роль обраної методики аналізу у визначенні показників результативності.*

**Ключові слова:** *собівартість, методи аналізу, показники результативності*

*В статье исследованы основные методы анализа затрат животноводства. Автор определяет роль выбранной методики анализа в определении показателей результативности.*

**Ключевые слова:** *себестоимость, методы анализа, показатели результативности*

*In the article the basic methods of cost analysis of animal husbandry. The author defines the role of the chosen method of analysis in identifying performance indicators.*

*Keywords: cost, methods of analysis, performance indicators*

У ринкових відносинах собівартість має важливе значення. Вона пов'язана з іншими економічними категоріями. Управління витратами і собівартістю дає можливість робити обґрунтовані рішення про доцільність виробництва окремих видів продукції, визначення цін на výroby, обчислення рівня рентабельності, побудову внутрішньогосподарських відносин, необхідність застосування організаційно-технічних заходів тощо [1].

В Україні собівартість молока визначається за загальноприйнятою методикою. У молочному скотарстві собівартість 1 центнера молока і 1 голови приплоду розраховують після виключення із загальної суми витрат вартості гною та іншої побічної продукції, встановлюють вартість одного кормо дня шляхом ділення усіх витрат на кількість кормо днів. Після чого кількість телят множать на 60 (кількість днів утримання корови на сухостої) та на вартість кормо дня. Знайдена сума показує собівартість отриманого приплоду. Для того щоб дізнатися вартість одного центнера молока із загальної кількості витрат віднімають вартість приплоду і отриману суму ділять на кількість надоєного молока.

Реальність визначення собівартості продукції залежить не лише від економічного обґрунтування методик обліку затрат і калькулювання, з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства, а й від правильності оприбуткування одержаної продукції за окремими видами виробництв.

Діючі нині методики визначення та оприбуткування отриманої тваринницької продукції, в тому числі й основної галузі – скотарства, а також калькуляції собівартості основної продукції і додаткових біологічних активів мають ряд недоліків, які не сприяють правильному розрахунку економічної ефективності виробництва у даній галузі.

Нині діюча система бухгалтерського обліку не відображає усіх видів продукції, які нам дає основне стадо ВРХ. Це стосується приросту живої маси корів. Справа в тому, що корови від моменту переводу їх в довгострокові біологічні активи (основне стадо) до

вибракування внаслідок втрати продуктивності збільшують свою вагу згідно проведених досліджень вченими [2] до 100 кг і більше, а бугаї-плідники – майже у 1,5-2 рази, які в бухгалтерському обліку не відображають. Тому ми пропонуємо визначати приріст живої маси корів при їх вибракуванні та оприбутковувати його. Оцінювати приріст корів пропонуємо в залежності від собівартості молока.

Потребує також уточнення і сама оцінка приплоду, отриманого від корів. Недоліком діючої методики оцінки 1 гол. приплоду є ігнорування його маси, яка залежить від породи тварин і варіює  $25 < \text{чи} = 40$  кг [2]. А за діючими Методичними рекомендаціями в усіх сільськогосподарських підприємствах одна голова приплоду корів незалежно від її ваги оцінюється за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослої худоби [3]. Таке положення є ненормальним. Воно призводить не тільки до неправильного розподілу витрат між основною і супутніми видами продукції основного стада але й до неправильного визначення оцінки одного центнера живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі, а також послаблення контролю за витратами виробництва. Особливо це стосується використання фонду заробітної плати, тому що в практиці є ще випадки, коли при народженні теляти його масу (вагу) занижують, щоб в наступному нарахувати заробітну плату телятницям, за ніби-то одержаний приріст живої маси. На прикладі СВК «Урожай» розрахована собівартість молока за вище описаною методикою в таблиці 1

Таблиця 1

Визначення собівартості молока і приплоду

№ з/п	Назва показника	Загальна методика, грн	З врахуванням особливостей, грн
1	2	3	4
1	Всього затрат	2583166,72	2583166,72
2	Одержано молока, ц.	7739,6	7739,6
3	Собівартість, грн.	2077296,57	2290502,19
4	Собівартість 1ц	268,4	295,95
5	Одержано приплоду, гол.	141	141

6	Собівартість	505870,15	292664,53
7	Собівартість Ігол.	3587,73	2075,63

За даними таблиці можна сказати, що вартість однієї голови приплоду становить 4728,29. За нашими дослідженнями ринкова вартість теляти складає в межах 1500-2000грн., що свідчить про завищену собівартість теляти на підприємстві за рахунок не врахування відмінностей в раціоні корів що знаходяться на сухості і корів що дояються та заниження собівартості молока. Після врахування даних особливостей вартість теляти склала 2075грн., а собівартість молока 295,95грн.

При розподілі витрат на утримання основного стада ВРХ (без вартості гною) між молоком, приплодом і приростом живої маси деякі вчені-економісти пропонують за базу розподілу взяти витрати кормів, а інші рекомендують на приріст живої маси корів відносити 10% витрат від вартості їх утримання (без вартості гною) [4], або пропорційно витратам кормів на окремі види продукції [5]. Перша пропозиція, на наш погляд недостатньо обґрунтована: чому саме 10 %, а не 15% чи 20%. Друга пропозиція ґрунтовніша, але трудомістка. Ми пропонуємо розрахувати коефіцієнти переводу усіх видів продукції, які отримують від корів (крім гною), в умовне молоко.

Також ми пропонуємо гній оцінювати, взявши за основу вартість тих мінеральних добрив, які мають найбільше застосування у даній зоні. Наші розрахунки показали [2], що 1 тону гною, одержаного від ВРХ слід оприбутковувати на сьогодні по 127,3 грн. за тону. (таб.2)

Таблиця 2

**Розрахунок собівартості гною**

№ з/п	Витрати	Сума, грн	Примітки
1	2	3	4
1	С/в соломи в 3т гною	390кг*0,95грн = 370,5 грн	В 8 т гною міститься 1 т соломи 1/8 = 0,13 3т*0,13т = 390 кг
2	- з/п слюсара	525грн/ 270т = 1,9грн * 3 = 5,7 грн	1 транспортер в місяць = 9т * 30 = 270т 525грн. - вартість обслуговування 1



			транспортера
3	- амортизація транспортера	5,7грн	
4	<b>С/в 1т гною на місці</b>	<b>= 127,3грн</b>	<b>370,5+5,7+5,7 = 381,9/3</b>

В сільському господарстві значна частина готової продукції використовується для внутрішнього виробничого споживання – насіння на посів, корми для годівлі тварин. За таких умов постає проблема оцінки готової продукції, яка використана для виробничих потреб.

Якщо продукція, яку можна було б продати, використана для внутрішньогосподарських виробничих потреб, то логічно її оцінювати за цінами реалізації, а не на рівні собівартості. Аргументи можна навести наступні:

1) готова продукція може бути продана і за неї одержана виручка, яка відшкодовує собівартість і принесе чистий прибуток (збиток);

2) якби не було власної готової продукції, то для здійснення виробництва потрібно було б купувати відповідну продукцію (сировину) і платити за неї справедливую ціну;

3) фактична собівартість продукції рослинництва визначається лише в кінці року, а використання її може бути відразу після збирання врожаю.

Тому у таблиці 3 ми пропонуємо розрахунок собівартості молока з врахуванням справедливої вартості кормів на прикладі СВК «Урожай»

Таблиця 3

Розрахунок собівартості продукції тваринництва

№ з/п	Статті і види виробничих затрат	Загальні витрати, тис. грн	Структура, %	Витрати з врах. справедливої вартості кормів, тис. грн.	Структура, %
-------	---------------------------------	----------------------------	--------------	---	--------------

**ОБЛІК. ЕКОНОМІКА. МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки**  
**Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (13) частина 1. 2017**

1	2	3	4	5	6
1	Оплата праці	385,98	14,94	385,98	11,34
2	Нарахування	143,55	5,56	143,55	4,22
3	Власні корма	830,73	32,16	1651,93	48,52
4	Покупні корма	477,72	18,49	477,72	14,03
5	Амортизація	34,19	1,32	34,19	1
6	Медикаменти	38,73	1,5	38,73	1,14
7	Автопарк	49,2	1,9	49,2	1,45
8	Електроенергія	129,96	5,03	129,96	3,82
9	МТП	153,09	5,93	153,09	4,5
10	Послуги сторонніх організацій	59	2,28	59	1,73
11	ТМЦ	66,63	2,58	66,63	1,96
12	Загальновиробніч і	214,38	8,3	214,38	6,3
13	<b>Всього затрат</b>	<b>2583,16</b>	<b>100</b>	<b>3404,36</b>	<b>100</b>
14	Одержано молока, ц.	7739,6		7739,6	
15	Собівартість	2077,3		2737,68	
16	Собівартість 1 ц, грн	<b>268,4</b>		<b>353,72</b>	
17	Одержано приплоду гол.	141		141	
18	Собівартість	505,87		666,69	
19	Собівартість 1 гол., грн	<b>3587,73</b>		<b>4728,29</b>	

За даними таблиці можна зробити такі висновки, що при врахуванні справедливої ціни на корми власного виробництва вони зайняли найбільшу частку у витратах, а саме половину усіх понесених затрат, рентабельність молока знизилась з 0,65 до 0,3, що говорить про відсутність інтересу у населення розвивати сільське господарство.

Оцінка продукції за справедливою ціною допомагає визначити втрачену вигоду. За нашими дослідженнями 1 га землі зайнятий у виробництві рослинницької продукції і подальшої реалізації дає

чистого прибутку на 10-15% більше ніж 1га землі задіяний для виробництва кормів для тваринництва. І в даному господарстві для виробництва кормів задіяно 900га, що становить 40% від загальної площі та 60% працюючих а це майже 80 осіб.

Таким чином, ми пропонуємо:

1. Від основного стада корів оприбутковувати приплід з урахуванням його живої маси;
2. Собівартість продукції корів основного стада визначати з врахуванням справедливої вартості витрат.
3. Оприбуткування гною від ВРХ здійснювати в оцінці з урахуванням вмісту в ньому діючої речовини мінеральних добрив [2].

Застосування на практиці наших пропозицій дасть можливість більш точно розраховувати собівартість окремих видів продукції у розрізі різних технологічних груп тварин, а головне, більш точно визначити ефективність виробництва конкретних видів продукції тваринництва.

#### **Література:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
2. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств», затверджена наказом Державного комітету статистики України від 05.11.2004 р. №607 (зі змінами та доповненнями).
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. № 132 (зі змінами та доповненнями).
4. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 12. – С. 6 – 60.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р., № 1315.
6. Методичні рекомендації по закриттю бухгалтерських рахунків для визначення собівартості продукції та фінансових результатів діяльності підприємств АПК / За редакцією: В.М. Жука та М.Г. Михайлова // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 11. – С. 5 – 41.

УДК 657  
JEL M40

Нужна Оксана, Глива Ірина  
Луцький національний технічний університет

## ОБГРУНТУВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РІШЕНЬ В СТРАТЕГІЧНОМУ УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

### RATIONALE FOR INVESTMENT DECISIONS IN STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

### ОБОСНОВАНИЕ ИНВЕСТИЦИОННЫХ РЕШЕНИЙ В СТРАТЕГИЧЕСКОМ УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

*У статті досліджено актуальні питання щодо прийняття інвестиційних рішень в стратегічному управлінському обліку. Автори розглядають суть інвестиційних рішень, обґрунтовують їх вагомість для підприємства, розглядають етапи оцінки інвестиційного проекту, подають характеристику методів оцінки ефективності інвестиційних проектів та правила прийняття рішення щодо доцільності вкладення коштів.*

**Ключові слова:** ефективність інвестицій, інвестиції, інвестиційна стратегія підприємства, методи оцінки ефективності інвестицій.

*In the article the actual questions of investment decisions in strategic management accounting. The authors examine the nature of investment decisions, justifying their importance for the company, considering the stage of project evaluation, submit description of methods of assessment of investment projects and the rules governing decision about whether to invest.*

**Keywords:** efficiency of investment, investment, investment strategy of the enterprise, methods of evaluating the effectiveness of investments.

*В статье исследованы актуальные вопросы принятия инвестиционных решений в стратегическом управленческом учете. Авторы рассматривают суть инвестиционных решений, обосновывают их значимость для предприятия, рассматривают этапы оценки инвестиционного проекта, подают характеристику методов оценки эффективности инвестиционных проектов и правила принятия решения о целесообразности вложения средств.*

**Ключевые слова:** эффективность инвестиций, инвестиции, инвестиционная стратегия предприятия, методы оценки эффективности инвестиций.

Інвестиційна діяльність притаманна всім підприємствам. Перш за все, вона спрямовує потенційного інвестора на прийняття рішень щодо ефективного вкладення інвестиційних ресурсів. Так, звичайно, коли є значна кількість альтернатив, важко робити вибір. Але рішення приймати ще важче за умови, що ресурси обмежені. В цьому випадку суттєво зростає відповідальність за прийняте рішення, особливо в тому випадку, якщо реалізація інвестиційного проекту потребує значного залучення ресурсів зі сторони.

Кожна діяльність, яка передбачає споживання різних ресурсів, які ми можемо використати в інший, можливо навіть кращий спосіб, потребує серйозну перевірку, адже, як правило, при цьому існує декілька альтернативних варіантів.

Проблему обґрунтування інвестиційних рішень досліджували відомі зарубіжні вчені, серед яких І. Бланк, О. Домар, Дж. Кейнс, В. Петті, Д. Рікардо, А. Сміт, Р. Харрод.

В Україні великий внесок у розвиток теорії і практики інвестицій зробили такі науковці: В. Александрова, Ю. Бажал, І. Відоменко, В. Геєць, М. Герасимчук, В. Голіков, В. Гончаров, Б. Губський, Б. Данилишин, М. Долішній, І. Лукінов, Ю. Макогон, А. Рум'янцев, Н. Свірідова, Т. Свобода, А. Сухорукова, Л. Штанько та інші.

Проте дана проблема стає дедалі гострішою і потребує подальшого вивчення, адже сучасна література з цієї проблеми обмежується лише списком низки критеріїв та методів, без раціонального обґрунтування щодо застосування їх підприємством при оцінці певних інвестиційних проектів.

В статті викладено теоретико-методичні аспекти прийняття інвестиційних рішень та розглянуто методи оцінки інвестиційних проектів в стратегічному управлінському обліку.

В даний час перед багатьма компаніями стоїть проблема оновлення основних засобів. Спрямування частини коштів на інвестування і відволікання їх з оборотного капіталу підприємства ставить завдання жорсткого контролю за їх витрачанням. Система управлінського обліку дозволяє здійснювати їх планування, операційний облік і контролювати фактично понесені підприємством витрати на інвестиційну діяльність.

Управлінський облік повинен надавати корисну інформацію для користувачів про стратегії підприємства. З боку стратегічного планування прибуток розглядається як зовнішній результат діяльності підприємства, а саме місце цього підприємства щодо можливих та існуючих конкурентів. Відповідно до цього у стратегічному плануванні та контролі увага концентрується на відносних даних про ціни, попит, фінансовий стан, витрати. Управлінські інвестиційні рішення повинні зосереджуватись на питаннях розкриття напрямів внесення коштів, які є в користуванні підприємства.

В літературі досить таки часто зазначається, що інвестиції втілюються з метою отримання прибутку. Певною мірою це так, але необхідно звернути увагу на те, що існує й «соціальне інвестування», навіть у рамках діяльності комерційних організацій. У цьому випадку не з'являється прямий комерційний ефект у вигляді прибутку. З'являються соціальні ефекти, такі як покращення умов відпочинку, праці, культурно-освітнього розвитку, оздоровлення тощо.

На думку Радецької Л.П і Овод Л.В, інвестиційні рішення – це рішення про поточні витрати з метою одержання доходів у майбутньому. Про них можна сказати:

- витрати зазвичай передують вигодам;
- після внесення інвестицій вкладені в них ресурси на певний час стають зв'язаними, а також не можуть бути витрачені на інші цілі і таким чином швидко повернутися з прибутком;
- вкладені ресурси повинні приносити доход протягом всього часу функціонування придбаних активів, при цьому норма їх доходності повинна бути не меншою, ніж доходність вкладень в інші (поточні) активи;
- в кінці періоду використання об'єкт інвестування може мати певну ліквідаційну вартість [3].

Таким чином, вагомість інвестиційних рішень для підприємства пояснюється наступними причинами:

- після внесення інвестицій, а саме вкладення ресурсів у капітальні активи підприємства, вони є зв'язаними та не можуть швидко повернутись з прибутком; змінюється сам характер вкладених в цей вид майна підприємства фінансових ресурсів. Капітальність витрат означає їх відмінну від інших видів витрат форму участі у виробничому процесі;

– це капіталовкладення повинно приносити дохід протягом всього часу функціонування придбаних активів;

– в кінці періоду функціонування основні засоби не будуть мати ніякої вартості або будуть мати деяку ліквідаційну вартість.

Витрати грошових коштів на основні засоби по суті відрізняються від витрат на матеріали, сировину, заробітну плату та інших подібних витрат з наступних причин:

– регулярні поточні витрати на виробництво і реалізацію продукції необхідно систематично покривати з виручки від реалізації, не допускаючи тривалого перерви в цьому процесі обігу коштів;

– капіталовкладення набувають форми основних засобів, які приносять підприємству дохід протягом певного періоду часу, тому повне відшкодування таких витрат передбачає більш тривалий термін для здійснення повного циклу обороту інвестицій.

До комплексу функціональних стратегій підприємства входить й інвестиційна стратегія, яка передбачає напрями здійснення інвестиційної діяльності для забезпечення реалізації загальної стратегії підприємства. Інвестиційні рішення практично завжди є стратегічними, оскільки найчастіше передбачають довгострокові вкладення ресурсів [4].

Процес оцінки інвестиційного проекту розділяють на чотири етапи:

1) Розробка проектних пропозицій. На даному етапі робочі підрозділи підприємства розкривають можливість інвестування, за допомогою якої зростає цінність підприємства через збільшення виручки або ж зменшення затрат. Виробничий підрозділ зможе обрати сучасне обладнання, яке замінить діюче і зменшить виробничі витрати. Для відділу постачання можна відшукати нових постачальників, звичайно у випадку, якщо деякі проміжні продукти дешевше придбати, аніж виготовити на самому підприємстві.

2) Аналіз проектних пропозицій. Завдання оцінки проектних пропозицій може бути покладено на фінансову службу підприємства. Дана оцінка охоплює в себе тестування та формування фінансової моделі проекту. Основні технічні та ринкові параметри є частиною особливо важливого перспективою аналізу: оцінки вільних грошових потоків за проектом.

3) Оцінка проекту. Коли визначені грошові потоки інвестиційного проекту, потрібно обґрунтувати його цінність для самого підприємства. Наприклад, довгострокові варіанти інвестування передбачають чималі грошові відтоки. До того ж, ці проекти, вірогідно, впливатимуть на роботу підприємства протягом декількох років. Є випадки, коли неправильне інвестиційне рішення привело підприємство до банкрутства. Таким чином, для підприємства важливо повністю вивчати кожен проект, щоб передбачити, чи збільшиться при інвестуванні цінність підприємства.

4) Реалізація інвестиційного проекту і аудит. Останнім етапом бюджетування капіталу є реалізація проекту. На даному етапі важливо впевнитись, що пов'язані з цим грошові потоки відповідають запланованим. Сам проект необхідно переоцінювати в міру його реалізації відповідно до уточнення його параметрів та нової інформації. Даний результат переоцінки можна використати для рішення про продовження даного проекту або ж, навпаки, про вихід з нього.

Оскільки ризик і вартість позикового капіталу, пов'язаний з його використанням і наданням, безпосередньо впливає на прибутковість і ризик процесу інвестування, то фінансове рішення має великий вплив на ефективність інвестиційного. Прийняття даного рішення є побічним ефектом, який має вплив на оцінку інвестиційного проекту.

Вчені розглядають декілька показників ефективності інвестицій, що застосовуються в ринковій економіці. Подамо їх характеристику та правила прийняття рішення щодо доцільності вкладення коштів на основі цих показників.

По-перше, показник чистої зведеної вартості (дисконтованого доходу (*NPV*)) Даний показник заснований на співставленні величини вихідної інвестиції із загальною сумою дисконтованих чистих грошових надходжень від цієї інвестиції протягом запланованого періоду. Правила прийняття рішення щодо доцільності вкладення коштів на основі показника чистого зведеного ефекту наступні:

- якщо чиста зведена вартість більша від нуля, проект слід включити до плану;
- якщо чиста зведена вартість менша від нуля, проект варто відхилити;



– якщо чиста зведена вартість дорівнює нулю, проект є ні прибутковим, ні збитковим.

З кількох альтернативних інвестиційних проектів варто вибрати той проект, чиста зведена вартість якого найбільший (за умови, що вона є додатною величиною).

Основним показником ефективності інвестицій в даному випадку є показник рентабельності інвестицій. На відміну від чистого зведеного ефекту індекс рентабельності є відносним показником, що робить його зручним у плануванні при виборі одного проекту з кількох альтернативних.

Показник рентабельності інвестицій розраховується як відношення загальної суми дисконтованих чистих грошових надходжень від інвестиції протягом запланованого період до величини вихідної інвестиції.

Правила прийняття рішення щодо доцільності вкладення коштів на основі показника рентабельності інвестицій наступні:

- якщо рентабельність інвестицій більша від одиниці, проект слід включити до плану;
- якщо рентабельність інвестицій менша від одиниці, проект варто відхилити;
- якщо рентабельність інвестицій дорівнює одиниці, проект є ні прибутковим, ні збитковим.

З кількох альтернативних інвестиційних проектів варто вибрати той проект, рентабельність інвестицій якого найбільша (за умови, що вона перевищує одиницю).

По-друге, норма рентабельності інвестицій. Під нормою рентабельності інвестицій (*IRR*) розуміють значення коефіцієнта дисконтування, при якому чиста зведена вартість (*NPV*) проекту дорівнює нулю. Даний показник вказує максимально допустимий відносний рівень витрат, які можуть бути інвестовані в конкретний проект. Наприклад, якщо проект повністю фінансується за рахунок позички комерційного банку, то значення рентабельності інвестицій (*IRR*) показує верхню межу допустимого рівня банківської відсоткової ставки, перевищення якого робить інвестиційний проект збитковим. Базою для порівняння норми рентабельності при плануванні інвестицій є так звана «ціна авансованого капіталу» (*CC*), яка відбиває сформований на підприємстві мінімум віку на вкладений у його

діяльність капітал (рентабельність) і розраховується за формулою середньої арифметичної зваженої за всіма джерелами зовнішнього фінансування. Таким чином, при плануванні інвестицій ефективними є такі проекти, рівень рентабельності яких буде не нижче поточного значення показника  $CC$ . Правила прийняття рішення щодо доцільності вкладення коштів на основі показника норми рентабельності інвестицій наступні:

- якщо  $IRR > CC$ , проект слід включити до плану;
- якщо  $IRR < CC$ , проект варто відхилити;
- якщо  $IRR = CC$ , проект є ні прибутковим, ні збитковим.

З кількох альтернативних інвестиційних проектів варто вибрати той проект, норма рентабельності інвестицій якого найбільша (за умови, що вона перевищує ціну авансованого капіталу).

По-третє, термін окупності інвестицій. Термін окупності – це період часу, протягом яких інвестиція повернеться інвестору у вигляді чистого доходу. Алгоритм розрахунку терміну окупності залежить від рівномірності розподілу планованих доходів, одержуваних від реалізації інвестиційного проекту. Тут можливі два варіанти. Перший варіант – дохід розподіляється по роках рівномірно. У цьому випадку термін окупності розраховується розподілом одноразових витрат на величину річного доходу. Другий варіант передбачає, що дохід від інвестиції по роках терміну окупності розподіляється нерівномірно. У цьому випадку термін окупності розраховується прямим підрахунком числа років, протягом яких інвестиція буде погашена кумулятивним доходом.

З кількох альтернативних інвестиційних проектів варто вибрати той проект, термін окупності інвестицій якого найменший.

Метод періоду окупності не є достатньо точним, тому застосовують метод дисконтованого періоду окупності. Цей метод більш точний порівняно з методом періоду окупності, оскільки кожен грошовий потік дисконтується.

Кращий той інвестиційний проект, дисконтований період окупності якого менший.

По-четверте, коефіцієнт ефективності інвестицій. Коефіцієнт ефективності інвестицій має такі особливості:

– він визначається за показником «чистого» прибутку (балансовий прибуток за мінусом платежів до бюджету, що здійснюються з прибутку);

– при його розрахунку не проводиться дисконтування доходу. Даний показник порівнюється з коефіцієнтом рентабельності авансованого капіталу, який розраховується діленням загальної суми чистого прибутку по підприємству на загальну суму коштів, авансованих в його діяльності.

Таким чином, в умовах ринкової економіки основою розвитку підприємства є інвестиції. Обов'язкове обґрунтування та визначення їх ефективності необхідне для втілення усіх форм інвестицій. Інвестиційний проект потрібно приймати лише тоді, коли очікуваний дохід у межах визначеного терміну задовільнить очікуваний для підприємства рівень рентабельності інвестицій.

#### **Література:**

1. Бланк І.О. Інвестиційний менеджмент: підруч. / І.О. Бланк, Н.М. Гуляєва. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2003. – 398 с.
2. Ільїн А.І. Планування на підприємстві: навч. посіб. у 2 ч. – Ч.1 Стратегічне планування / А.І. Ільїн. – Мол.: ТОВ «Нове знання», 2000. – 312 с.
3. Радецька Л.П. Управлінський облік: навч. посіб. для ВНЗ / Л.П. Радецька, Л.В. Овод. – Хмельниц.: ХДУ, 2004. – 276 с.
4. Свобода Т.І. Інвестиційна стратегія підприємства / Т.І. Свобода // Науково-практична інтернет-конференція. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://intkonf.org/svoboda-t-i-obgruntuvannya-investitsiynoi-strategiyi-pidpriemstva>.
5. Штанько Л.О. Процес планування ефективної інвестиційної стратегії підприємства / Л.О. Штанько // Проблеми системного підходу в економіці: Зб. наук. праць. – Київ, 2009. – С. 65-67.

**Автори:** Нужна Оксана Анатоліївна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна

Глива Ірина, студентка групи ОПс-11 спеціальності «Облік і оподаткування» Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна

**Сфера наукових інтересів:** Інвестиційні рішення в стратегічному управлінському обліку.

**Зв'язок з автором:** [osa\\_68@mail.ru](mailto:osa_68@mail.ru)

УДК 657  
JEL M40

Нужна Оксана, Кравчак Віталій  
Луцький національний технічний університет

## ОЦІНКА ЙМОВІРНОСТІ БАНКРУТСТВА ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ

### ASSESSMENT OF THE PROBABILITY OF BANKRUPTCY OF ENTERPRISES OF FOREST INDUSTRY

### ОЦЕНКА ВЕРОЯТНОСТИ БАНКРОТСТВА ПРЕДПРИЯТИЙ ЛЕСНОЙ ОТРАСЛИ

*У статті досліджено основні аспекти сутності банкрутства та моделі його оцінки. Автори визначають поняття, наводять моделі оцінки ймовірності банкрутства та проводять аналіз на матеріалах підприємства лісової галузі.*

*Ключові слова: банкрутство, ймовірність банкрутства, лісова галузь, модель банкрутства, оцінка.*

*The basic aspects of essence of bankruptcy and model of his estimation are investigational in the article. An authors determines a concept, points the models of estimation of probability of bankruptcy and conducts an analysis on materials of enterprise of forest industry.*

*Keywords: bankruptcy, probability of bankruptcy, forest industry, model of bankruptcy, estimation,.*

*В статье исследованы основные аспекты сущности банкротства и модели его оценки. Авторы определяют понятие, наводит модели оценки вероятности банкротства и проводят анализ на материалах предприятия лесной отрасли.*

*Ключевые слова: банкротство, вероятность банкротства, лесная отрасль, модель банкротства, оценка,.*

В своїй діяльності будь яке підприємство прагне досягнути якомога більше, а саме максимального прибутку та впевненості «у завтрашньому дні». Проте існує багато випадків в історії, коли великі підприємства, без натяку на погіршення фінансового становища, через деякий проміжок часу ставали банкрутами.

Так, на думку О. Терещенка, банкрутство підприємств – це наслідок глибокої фінансової кризи, система заходів щодо управління якою не дала позитивних результатів [1, с. 13].

Сукупність наслідків банкрутства підприємства негативно впливає на всіх суб'єктів, з якими воно співпрацює – постачальників, фінансово-кредитних установ, інвесторів, працівників, а також на загальний економічний стан економіки країни. Для визначення ймовірності настання банкрутства здійснюється діагностика фінансового стану та ймовірності його настання.

Як в минулому, так і нині тема банкрутства є досить актуальною, оскільки від її дослідження і розвитку залежить доля існуючих та нових підприємств.

Дослідженням даної теми займалось широке коло науковців, які внесли вагомий вклад в її розвиток, проте найбільш видатними в даному напрямку були Е. Альтман, У. Бівер, Ж. Депалян, Р. Лісс, Г. Спрінгейт, Дж. Таффлер, О. Терещенко та інші.

Найбільш поширеною моделлю банкрутства в Україні вважають модель Олександра Терещенка. Дана модель побудована на основі даних 850 підприємств різних галузей та складається з 6 показників [2, с. 40].

Інтегральний показник за моделлю О. Терещенка визначається за формулою:

$$ZTEP = 1,5X1 + 0,08X2 + 10X3 + 5X4 + 0,3X5 + 0,1X6, \quad (1)$$

де  $X1$  - відношення грошових надходжень до зобов'язань;

$X2$  - відношення валюти балансу до зобов'язань;

$X3$  - відношення чистого прибутку до середньорічної суми активів;

$X4$  - відношення прибутку до виручки;

$X5$  - відношення виробничих запасів до виручки;

$X6$  - відношення виручки до основного капіталу.

Після отримання результату роблять висновок про ймовірність банкрутства підприємства:

- якщо  $ZTEP > 2$  - банкрутство не загрожує;

- якщо  $1 < ZTEP < 2$  - фінансова стійкість порушена;

- якщо  $0 < ZTEP < 1$  - існує загроза банкрутства.

Видатний американський вчений Едвард Альтман в 1968 р. вперше опублікував Z-модель Альтмана, для публічних підприємств капітал яких був поділений на акції [3]. Модель Альтмана мала вигляд:

$$Z = 1,2X1 + 1,4X2 + 3,3X3 + 0,6X4 + 0,999X5, \quad (2)$$

де  $X1$  - відношення оборотного капіталу до суми активів;

$X2$  - відношення нерозподіленого прибутку до суми активів;

$X3$  - відношення операційного прибутку до суми активів;

$X4$  - відношення ринкової вартості акцій до заборгованості;

$X5$  - відношення виручки з продажів до суми активів.

Пізніше в 1983 р. Е. Альтман створив модифікований варіант власної моделі, яка була створена для приватних підприємств. Модель мала наступний вигляд:

$$Z = 0,717X1 + 0,847X2 + 3,107X3 + 0,420X4 + 0,995X5, \quad (3)$$

де  $X4$  - відношення балансової вартості власного капіталу до залученого капіталу.

Так, якщо після проведення аналізу за даною моделлю результат був  $< 1,23$ , таке підприємство вважається потенційним банкрутом, якщо від  $1,23$  до  $2,90$  – зона невизначеності і якщо  $> 2,90$  – підприємство фінансово стійке і йому не загрожує банкрутство.

Американський економіст Уільям Бівер в своїх дослідженнях провів аналіз 79 неплатоспроможних і такої ж кількості платоспроможних американських підприємств [4]. Науковець розробив систему показників та шкалу їх граничних значень, нормативні значення яких розділив на 3 групи: стійкі компанії, за 5 років до банкрутства, за 1 рік до банкрутства.

Система показників аналізу банкрутства підприємства за У. Бівером подана в таблиці 1.

Таблиця 1

Показники аналізу банкрутства підприємства за У. Бівером

Показник	Розрахунок показника	Значення показника		
		Стійка компанія	За 5 р. до банкрутства	За 1 р. до банкрутства
1	2	3	4	5
Коефіцієнт Бівера (КБ)	(Чистий прибуток – Амортизація) / Зобов'язання	0,40-0,45	0,17	-0,15
Рентабельність активів (РА)	(Чистий ФР / Активи) × 100	6-8	4	-22
Коефіцієнт фінансово залежності (КФЗ)	Зобов'язання / Активи	≥0,37	≥0,50	≥0,80
Частка власних оборотних коштів в активах (ЧВОКа)	Власний оборотний капітал / Активи	0,40	≥0,30	0,06
Коефіцієнт покриття (КП)	Оборотні активи / Короткострокові зобов'язання	≥ 3,2	≥ 2	≥ 1

Французький економіст Ж. Депалян довів, що фінансова ситуація підприємства може досить адекватно характеризуватися 5 показниками, даний метод отримав назву метод credit-men [5]. Розрахункова формула моделі має вигляд:

$$R = 25R_1 + 25R_2 + 20R_3 + 20R_4 + 10R_5, \quad (4)$$

де  $R_1$  – коефіцієнт обороту запасів (Чистий прибуток / Середньорічна сума запасів);

$R_2$  – коефіцієнт поточної ліквідності (Оборотні активи / Поточні зобов'язання);

$R_3$  – коефіцієнт левериджу (Позиковий капітал / Власний капітал);

$R_4$  – рентабельність активів (Чистий дохід / Середньорічну вартість активів);

$R_5$  – ефективність виробництва (Обсяг реалізованої продукції / Витрати на виробництво).

Підприємство вважається фінансово стабільним, якщо показник  $R$  перевищує 100. В іншому випадку ймовірність банкрутства є високою.

Великобританський науковець Р. Лісс в 1972 р. був одним із перших, хто створив європейську модель банкрутства підприємства після Е. Альтмана. Дана модель була розроблена для підприємств Великобританії і більшою мірою була адаптаційною, так як фінансові коефіцієнти в моделі були взяті як у Альтмана [6].

Модець Р. Лісса має вигляд:

$$Z = 0,063X_1 + 0,092X_2 + 0,057X_3 + 0,001X_4, \quad (5)$$

де  $X_1$  – оборотний капітал / сума активів;  
 $X_2$  – прибуток від реалізації / сума активів;  
 $X_3$  – нерозподілений прибуток / сума активів;  
 $X_4$  – власний капітал / позиковий капітал.

Гранична величина  $Z$ -розрахункового дорівнює 0,037. Якщо  $Z \geq 0,037$  – для підприємства немає загрози банкрутства, якщо  $Z < 0,037$  – ризик банкрутства дуже великий.

Модель Спрінгейта була побудована в 1978 році Г. Спрінгейтом за допомогою методу поетапного дискримінантного аналізу, розробленого Е. Альтманом. При створенні моделі Спрінгейт використовував дані 40 підприємств і досяг 92,5% точності прогнозування неплатоспроможності на наступний рік, проте за часом цей показник зменшується [7].

Модель Спрінгента має наступний вигляд:

$$Z = 1,03A + 3,07B + 0,66C + 0,40D, \quad (6)$$

де  $A$  – Робочий капітал / Загальна вартість активів;  
 $B$  – Прибуток до сплати податків та відсотків/ Загальна вартість активів;  
 $C$  – Прибуток до сплати податків / Короткострокові зобов'язання;  
 $D$  – Обсяг продажу / Загальна вартість активів.

Вірогідність банкрутства за даною моделлю оцінюється таким чином:

- якщо  $Z < 0$  – підприємство рахується потенційним банкрутом;
- якщо  $0 < Z < 1$  – підприємству загрожує банкрутство;
- якщо  $1 < Z < 2$  – фінансова стійкість підприємства порушена;



- якщо  $2 < Z$  – підприємство вважається фінансово стійким.

Основною перевагою моделі Спрінгейта є точність розрахунків до 90%, а основним недоліком є те, що модель була створена для підприємств США і Канади.

У 1977р. британський вчений Дж. Таффлер запропонував прогнозу чотирьох факторну модель для оцінки фінансового стану підприємства.

В основі підходу Таффлера лежить «Z-рахунок» – форма кредитного аналізу, розробленого в США у 1960-х р. У загальному вигляді Таффлер ділить компанії на дві групи: ті, що зазнали невдачі та ті, що є успішними. Потім він шукає фінансові особливості, які найбільш ясно диференціюються між двома [3].

Модель Таффлера має вигляд:

$$Z = 0,53X_1 + 0,13X_2 + 0,18X_3 + 0,16X_4, \quad (7)$$

де  $X_1$  – Операційний прибуток / Середньорічну вартість поточних зобов'язань;

$X_2$  – Середньорічна вартість оборотних активів / Середньорічну вартість поточних зобов'язань;

$X_3$  – Середньорічна вартість оборотних активів / Середню величину валюти балансу;

$X_4$  – Чистий дохід від реалізації / Середню величину валюти балансу.

Якщо  $Z > 0,3$ , то для підприємства не загрожує банкрутство, а якщо  $Z < 0,2$  – підприємство перебуває на межі банкрутства.

Таким чином, на основі вищенаведених моделей ймовірності банкрутства підприємств, ми проведемо аналіз підприємств лісової галезі, а саме ДП «Любешівське ЛМГ». Для аналізу ми візьмемо дані підприємства за 2014-2015 рр.

Так, розрахунок значень основних показників за всіма моделями за даними лісового господарства наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Розрахунок основних показників для аналізу ймовірності банкрутства ДП  
 «Любешівське ЛМГ» за 2014-2015 роки

Модель	Показник	Значення показника	
		2014	2015
1	2	3	4
О. Терещенка	X1	17,74	24,25
	X2	4,13	6,36
	X3	0,73	0,95
	X4	0,18	0,10
	X5	0,01	0,02
	X6	7,97	5,31
Е. Альтмана	X1	0,23	0,32
	X2	0	0
	X3	0,20	0,39
	X4	1,26	2,39
	X5	4,1	3,64
У. Бівера	КБ	0,07	2,8
	РА	15,53	34,70
	КФЗ	0,24	0,16
	ЧВОКа	0,25	0,32
	КП	0,62	1,12
Ж. Депаляна	R1	7,67	7,79
	R2	0,62	1,12
	R3	0	0
Ж. Депаляна	R4	0,73	0,95
	R5	1,04	1,07
Р. Лісса	X1	0,25	3,31
	X2	0,73	0,95
	X3	0	0
	X4	0	0
Г. Спрінгента	A	0,31	0,07
	B	0,20	0,39
	C	0,49	1,39
	D	4,10	3,64
Дж. Таффлера	X1	0,48	1,38
	X2	0,62	1,12
	X3	0,25	0,32
	X4	0,73	0,95

Отже, на основі таблиці 2 проведемо оцінку ймовірності банкрутства ДП «Любешівське ЛМГ» за всіма моделями та проведемо

порівняння отриманих результатів. Для узагальнення та систематизації даним побудуємо таблицю 3.

Таблиця 3

Оцінка ймовірності банкрутства ДП «Любешівське ЛМГ»  
за 2014-2015 роки

Модель	Нормативне значення	Фактичне значення		Відхилення	Висновок
		2014	2015		
О. Терещенка	> 2	35,94	47,42	11,48	Фінансово стійке
Е. Альтмана	> 2,90	5,40	6,07	0,67	Фінансово стійке
У. Бівера	0,40-0,45	0,07	2,80	2,73	Фінансово стійке
Ж. Депаляна	> 100	232	252	20	Фінансово стійке
Р. Лісса	≥ 0,037	0,083	0,296	0,213	Фінансово стійке
Г. Спрінгента	> 2	2,90	3,64	0,74	Фінансово стійке
Дж. Таффлера	> 0,30	0,50	1,09	0,59	Фінансово стійке

Отже, з розрахунків ми бачимо, що інтегральні показники за всіма моделями банкрутства для ДП «Любешівське ЛМГ» в декілька раз перевищують нормативні як в 2014 р., так і в 2015 р. Це означає, що підприємство є фінансово стійким і йому не загрожує банкрутство. Слід відзначити динаміку показників до збільшення показників, що також є дуже позитивним для підприємства.

Таким чином, аналіз обраних моделей банкрутства показав, що кожна модель розроблена з врахуванням найбільш важливих показників діяльності підприємств різних галузей та має власні особливості. Хоч дані моделі і були розроблені в різний часовий проміжок, проте принципи їх побудови та застосування є подібними.

На нашу думку, для отримання точного та впевненого результату про фінансовий стан підприємства та оцінки ймовірності настання його банкрутства, необхідно використовувати відразу декілька моделей, що надасть результатам більшої достовірності.

**Література:**

1. Терещенко О.О. Фінансова санація та банкрутство підприємств: навч. посіб. / О.О. Терещенко – К.: КНЕУ, 2009. – 412с.
2. Терещенко О.О. Дискримінантна модель інтегральної оцінки фінансового стану підприємства / О.О. Терещенко // Економіка України. – 2003. – №8 – С. 38–44.
3. Вікіпедія – вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ru.wikipedia.org>.

4. Семчук О.В. Західний досвід аналізу ймовірності банкрутства підприємств / О.В. Семчук, А.А. Чорна. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/9\\_DN\\_2010/Economics/61232.doc.htm](http://www.rusnauka.com/9_DN_2010/Economics/61232.doc.htm).

5. Овчаренко А.Ю. Аналіз основних методик антикризового управління фінансово-економічною діяльністю підприємства / А.Ю. Овчаренко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://probl-economy.kpi.ua/pdf/2011\\_31.pdf](http://probl-economy.kpi.ua/pdf/2011_31.pdf).

6. Троц І. Порівняльний аналіз і оцінка методик прогнозування та визначення ймовірності банкрутства на прикладі машинобудівельних підприємств / І. Троц. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/Ecan/2011\\_9\\_1/pdf/troz.PDF](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Ecan/2011_9_1/pdf/troz.PDF).

7. Дидяк Я. Оцінка ймовірності банкрутства / Я. Дидяк. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/17\\_APSN\\_2013/Economics/10\\_140867.doc.htm](http://www.rusnauka.com/17_APSN_2013/Economics/10_140867.doc.htm).

8. Волинське об'єднане управління лісового та мисливського господарства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://lis.volyn.ua/?page\\_id=17396](http://lis.volyn.ua/?page_id=17396).

**Автори:** Нужна Оксана Анатоліївна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна

Кравчак Віталій Георгійович, студент групи ОАмз-61 спеціальності «Облік і аудит» Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна

**Сфера наукових інтересів:** Обліково-аналітичне забезпечення і контроль виробництва готової продукції на лісгосподарських підприємствах.

**Зв'язок з автором:** [osa\\_68@mail.ru](mailto:osa_68@mail.ru)

УДК 657  
JEL M40

Нужна Оксана, Петрик Юлія  
Луцький національний технічний університет

## МЕТОДОЛОГІЯ УПРАВЛІННЯ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

### МЕТОДОЛОГІЯ УПРАВЛЕНИЯ И АНАЛИЗА ПРОИЗВОДСТВА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

### METHODOLOGY AND MANAGEMENT ANALYSIS FINISHED PRODUCTS

*У статті досліджені основні аспекти планування виробництва, виробничого обліку. Розглянуто розрахунок прямих витрат виробництва та аналіз процесу виробничої діяльності підприємства.*

**Ключові слова:** процес виробництва, облік і розподіл накладних витрат, рівномірність виробництва готової продукції.

*В статье исследованы основные аспекты планирования производства, производственного учета. Рассмотрены расчет прямых расходов производства и анализ процесса производственной деятельности предприятия.*

**Ключевые слова:** процесс производства, учет и распределение накладных расходов, равномерность производства готовой продукции.

*In the article the basic aspects of production planning, manufacturing accounting. We consider the calculation of direct costs of production and analysis of production activity.*

**Keywords:** production process, accounting and distribution overheads uniform production of finished products.

В бухгалтерському обліку необхідно своєчасно, повно та достовірно відображати інформацію про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для розрахунку фактичної собівартості, а також задля контролю за раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Процес виробництва є сукупністю операцій з виготовлення продукції та одним з головних процесів господарської діяльності. При виробничому процесі використовуються сировина, матеріали,

природні ресурси, паливо, енергія, трудові ресурси тощо. На нинішніх підприємствах управління виробництвом являє собою реалізацію цілого набору планових, облікових та управлінських задач.

У ході планування вирішуються такі завдання:

1) на основі даних плану продажів, залишків продукції і нормативів формується план виробництва, де вказуються обсяги випуску продукції.

2) наступним етапом є створення виробничої програми, в якій зазначаються номенклатура, обсяги і термін випуску продукції окремими підрозділами.

3) відповідно до плану виробництва, а також нормативами визначається потреба в ресурсах.

4) формування планових витрат, які розподіляються по підрозділах і видам продукції;

5) розрахунок графіка випуску деталей і складальних одиниць.

Виробничий облік полягає в:

1) автоматизації всіх облікових операцій з відпуску матеріалів, сировини і комплектуючих у виробництво, з оприбуткування деталей, складальних одиниць готової продукції;

2) обліку інвентаризаційних описів;

3) обліку браку, відходів, побічної, супутньої продукції.

4) формування звітів про запаси продукції по складах, партіях.

Розрахунок прямих витрат виробництва включає: відпрацювання в бухгалтерському обліку виробничих звітів по випуску деталей, складальних одиниць і готової продукції; видаткових накладних на відпуск у виробництво та актів про витрати у виробництві; результатів інвентаризації виробництва; розрахунок відхилень фактичної собівартості напівфабрикатів, деталей, складальних одиниць від облікових цін, за якими проводився облік їх випуску.

Облік і розподіл накладних витрат – це: реєстрація всіх видів накладних витрат у бухгалтерському обліку; багаторазовий розподіл накладних витрат відповідно до обумовленої користувачем послідовності; використання як бази розподілу сум прямих витрат за заданими користувачем статтями; кількісної витрати (нормативної або фактичної) заданих користувачем ресурсів.

Аналіз витрат виробництва і собівартості продукції забезпечує: формування питомого співвідношення витрат за різними параметрами;

формування порівняльних звітів по зіставленню витрат з попередніми періодами в визначених користувачем розрізах; аналіз відхилень фактичної собівартості від нормативної та динаміки витрат.

Правильно обраний напрям виробництва і відповідні обсяги випуску продукції забезпечать бажаний обсяг реалізації і максимальний прибуток.

Процес аналізу виробничої діяльності підприємства складається з:

- аналізу обсягів і динаміки виробництва продукції;
- аналізу якості планування виробництва, напруженості планів підприємства;
- оцінки асортименту і структури виробництва;
- оцінки якості та браку готової продукції;
- аналізу ритмічності виробництва готової продукції;
- визначення основних факторів, що впливають на загальні обсяги виробництва у звітному періоді;
- визначення внутрішньогосподарських резервів зростання обсягів випуску готової продукції.

У ринкових умовах якість запланованої діяльності підприємства можна визначити рівнем узгодження і задоволення інтересів споживачів з врахуванням наявних можливостей і ресурсів, що визначають виборі в процесі виробництва продукції.

Рівномірність виробництва характеризує роботу підприємств з якісного боку та рівень організації господарської діяльності, ефективність використання обладнання, сировини і трудових ресурсів. Рівномірність випуску продукції передбачає організацію роботи підприємства за вчасно розробленим графіком, це забезпечує успішне виконання передбачених завдань; сприяє кращому використанню виробничих ресурсів; збільшує якість готової продукції; дисциплінує працівників підприємства.

Ритмічність виробництва являє собою чітку, стійку та збалансовану діяльність підприємства, яка дає можливість рівномірно випускати продукцію і виконувати свої обов'язки перед споживачами. Ритмічна робота – це випуск продукції однаковими частками за будь-які однакові проміжки робочого часу.

Не ритмічний випуск продукції протягом одного місяця переважно зумовлюється не рівномірними поставками сировини,

інших матеріальних цінностей, простоями робітників. Такі організаційно-технічні заходи, як покращення матеріально-технічного постачання, посилення технічного контролю можуть збільшити ритмічність випуску продукції.

Для характеристики ритмічності випуску продукції використовують коефіцієнти ритмічності, варіації та аритмічності.

Важливим показником діяльності підприємств слугує якість продукції.

Покращення якості виготовленої продукції – це одна із форм конкурентної боротьби з іншими виробниками аналогічної готової продукції, захоплення і утримання позицій на ринку товарів і послуг. Високий рівень якості продукції сприяє підвищенню попиту, збільшенню обсягів продажу, суми прибутку.

Для аналізу якості продукції використовують дані нормативно-технічної документації, акти випробувань, лабораторного контролю фізико-хімічних показників, відділу технічного контролю, журнали і графіки бездефектного виробництва продукції.

Відповідну точність визначення стану якості продукції забезпечують показники сортності.

Сортність використовують для продукції, в якій допускаються несуттєві відхилення деяких ознак і якостей від чинних стандартів, норм і технічних вимог.

Частина виробів у процесі виробництва псується через порушення технології, несправності устаткування або через низьку кваліфікацію робітників. Це явище має назву «брак продукції».

Брак може бути виправним і невиправним, внутрішнім (виявлений на підприємстві) і зовнішнім (виявлений споживачами). Випуск браку веде до підвищення собівартості готової продукції, зменшенню обсягів товарної і реалізованої продукції, погіршенню показників прибутку і рентабельності.

При аналізі визначають загальну суму браку і відносну його величину, а також вивчають динаміку цього показника за ряд періодів. Особливу увагу потрібно приділити виявленню так званого прихованого браку, який з різних причин не відображається в облікових регістрах. Цей брак фігурує у вигляді якісної готової продукції і є причиною порушення в майбутньому ритму роботи і несподіваних збитків.



Основними причинами зниження якості продукції є погана якість сировини; низький рівень технології і організації виробництва; недостатньо високий рівень кваліфікації робітників; порушення ритмічності виробництва, тощо.

На обсяг виробництва продукції підприємства впливає безліч факторів, пов'язаних з його організаційно-технічним рівнем, ефективністю використання виробничого потенціалу, включаючи засоби праці і предмети праці, трудові ресурси. Фактори, які впливають на обсяг виробництва продукції, і вплив яких може бути кількісно виміряний за допомогою детермінованих моделей, можна об'єднати в три групи:

- забезпеченість підприємства трудовими ресурсами і ефективність їх використання;
- забезпеченість підприємства основними виробничими фондами і ефективність їх використання;
- забезпеченість процесу виробництва сировиною, матеріалами і ефективність їх використання;

Резерви збільшення виробництва продукції виявляються в процесі аналізу виконання виробничої програми. При збільшенні обсягу виробництва продукції зростають тільки перемінні витрати, сума ж постійних витрат, як правило, не змінюється, у результаті чого і знижується собівартість продукції.

Резерви скорочення витрат можна установити по кожній статті витрат за рахунок конкретних організаційно-технічних заходів – упровадження нової, більш прогресивної техніки і технології виробництва, поліпшення організації праці і так далі – які будуть сприяти економії заробітної плати, сировини, матеріалів і енергії.

Отже, глибокий аналіз виробничої діяльності підприємства дозволяє виявити визначені резерви підвищення ефективності його діяльності, як за рахунок покращення окремих виробничих показників, так і за рахунок оптимізації виробництва. А створення оптимальної виробничої структури підприємства дозволяє максимально підвищити ефективність, використовуючи ці резерви, що не менш важливо в сучасних умовах господарювання виробничих підприємств.

Література:

1. Електронний ресурс : Режим доступу  
[http://pidruchniki.com/1444121353226/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/oblik\\_protsestu\\_virobni\\_tstva\\_formuvannya\\_sobivartosti\\_gotovoyi\\_produktsiyi](http://pidruchniki.com/1444121353226/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/oblik_protsestu_virobni_tstva_formuvannya_sobivartosti_gotovoyi_produktsiyi).

2. Електронний ресурс : Режим доступу  
[http://pidruchniki.com/1780121953664/ekonomika/analiz\\_protsestu\\_virobnitstva\\_gotovoyi\\_produktsiyi](http://pidruchniki.com/1780121953664/ekonomika/analiz_protsestu_virobnitstva_gotovoyi_produktsiyi).

UDC 657  
JEL M 41

Petrova Diana  
University of National and World Economy,  
Sofia, Bulgaria

**ORGANIZATIONAL PROBLEMS OF ACCOUNTING SYSTEM  
OF BULGARIAN COMPANIES IN THE MODERN CONDITIONS  
OF GLOBALIZATION**

**ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ПРОБЛЕМЫ СИСТЕМЫ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БОЛГАРСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ  
В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ**

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПРОБЛЕМИ СИСТЕМИ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БОЛГАРСЬКИХ  
ПІДПРИЄМСТВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ**

*The article treats the key problems related to the organization of the accounting system of Bulgarian companies in the conditions of contemporary global economy. It discusses the role and significance of accounting information for the management of Bulgarian companies in the context of globalization.*

**Key words:** globalization, accounting system, accounting information.

*В статье исследованы основные проблемы, связанные с организацией системы бухгалтерского учета болгарских предприятий в условиях современной глобальной экономики. Рассматриваются роль и значение бухгалтерской информации для управления болгарских предприятий в контексте глобализации.*

**Ключевые слова:** глобализация, система бухгалтерского учета, бухгалтерская информация.

*У статті досліджені основні проблеми, пов'язані з організацією системи бухгалтерського обліку болгарських підприємств в умовах сучасної глобальної*

*економіки. Розглядаються роль та значення бухгалтерської інформації в управлінні болгарських підприємств в контексті глобалізації.*

***Ключові слова:** глобалізація, система бухгалтерського обліку, бухгалтерська інформація.*

The modern dynamic globalization processes open new horizons before Bulgarian companies but also sets numerous requirements, problems and challenges before them. The participation in the global market involves adaptation to the effective requirements and strong competition. Achieving greater competitiveness is one of the biggest challenges before Bulgarian companies in the contemporary conditions. They cannot survive their competitors and develop their activities successfully without efficient management adequate in terms of the nature, complexity and dynamics of the modern business environment. Under such conditions, the role of crucial factor and resource is played by economic information, including such generated by accounting. The essential premise for the successful management and prosperity of every company is its ability to organize information as its main resource and use it as an important advantage in competition. In the circumstances of nowadays information already has the importance of a resource that “changes the configuration of the world” [1, p.364] and the scope of this resource expands continuously.

All this shows clearly that the role and significance of accounting information should be reevaluated in the context of the challenges of modern global environment. The considerable dependency of accounting on the nature of the social and economic environment has always brought about the need for constant development and improvement. There is no doubt as to the need to make sufficient improvements in the organization of processes for generating and using accounting information in today’s dynamic environment. It is crucial for the accounting information system of the company to be in compliance with the information needs inherent to the modern management processes.

Accounting information is an objective necessity for the management of Bulgarian companies in global economy conditions. It is necessary for making efficient management decisions related to shifting the company activity in specific directions. More specifically, accounting information is necessary for making forecasts depicting the main directions for the future activities of the company. During their implementation, positive and negative deviations occur which can be assessed and analyzed through the

accounting information collected. Thus, accounting information is used both as the basis for making decisions and for assessing the degree to which forecasts were realized and identifying the reasons for the deviations. Accounting not only allows for investigating the past activity of the company. It can also be used for assessing its present activity and making forecasts for the future. In-depth, precise analyses of past events are an excellent basis for planning future activities and through supervision in the management process it can be checked whether the actions planned were carried out and if any correction actions will be necessary. Without accounting and the respective information procured by accounting, the initiation and normal operation of processes such as analysis, planning and supervision in decision-making would be impossible. Accounting information is extremely important for the realization of the so-called “management by objectives”. This management includes four main steps:

- 1) the management sets monthly and quarterly objectives;
- 2) the management monitors their realization on the market;
- 3) the management determines the reasons for any material deviations;
- 4) the management takes the necessary measures to overcome the differences between the objectives and results [2, p.396].

It is a well-known fact that in market conditions the marketing policies of the company are crucial for its management. In order to succeed on the global market where customers have greater requirements for the goods offered, Bulgarian companies should invest in developing efficient marketing strategies to be updated in accordance with the changing market conditions. The formation of marketing policies requires precise, in-depth analyses of the marketing mix components. They are connected with analyzing customers, competitors and other external factors and their interaction with internal factors for the company – material, financial, labor and other resources. A different strategy is necessary for each separate element of the marketing mix, such as marketing concept for managing the activity of the company, more specifically its commodity, pricing, distribution and promotion policies. For this purpose, specific instruments and a wide variety of sources of information are used in marketing. Making preliminary marketing analyses necessary for marketing planning and forecasts requires certain economic information – about the market, from reports, scientific sources, etc. A large portion of such analytical research is

based on the richness of accounting information. It makes it possible to analyze the present activity and plan future actions and make clear the financial aspects of marketing.

In order for certain processes related to decision-making to go smoothly, such as planning, analysis and control, the accounting information system of the company should be in compliance with certain requirements. It is extremely important that in organizing and operating such system, the following main requirement is satisfied: to generate the right information which will be presented to the right people at the right time. Below, we will elaborate on the problems arising in relation to the practical issues connected to the realization of this requirement.

It is necessary to identify what information will be needed for making certain decisions and how its generation will be organized. Managers at the company need the right information to be used for the purposes of control in their field and such information makes it possible for them to focus on the key data which their decisions depend on. The information coming from the accounting system should often be reconsidered, presented in a different form and reorganized in such a way as to become more applicable to the activity of the respective managers. For example, the different marketing managers responsible for the placement of the different types of goods need information about sales. It would not be very useful for them to receive too detailed accounting information which they should subject to selection in order to make the respective analyses. What they would find extremely useful is internal memos and reports on periodic sales classified by specific criteria such as groups of customers, geographical regions, distribution channels, etc. Such information may be procured as a result from selecting the input data generated by the accounting system of the company. It is also important that these reports and memos are elaborated in such a way as to be comparable to the forecast indices for the respective sales. All of this can be put into practice by using contemporary computer systems and accounting software which allow for receiving timely and thorough information.

Even if the generation of the right information is well organized, its use will only be efficient if presented to the right managers authorized to make the respective decisions necessary in their field. If this is not the case, the connection between the managers who should supervise the respective activities in order to reach certain forecast objectives and the accounting

information system is not well organized. For example, in some Bulgarian companies the accounting information systems generate too detailed information for the senior managers and insufficiently detailed information for the lower levels of the company structure and this impedes decision-making processes.

After it has been decided what information will be presented to the different managers, two main issues remain to be solved which are connected to the time for serving such information, namely: the quickness and frequency of presenting the information. The solution to the two problems means that the information should be presented as quickly and as frequently as required by the nature of the decisions for which it will be used. Many of the decisions taken on a regular basis can benefit from regularly served internal reports and memos elaborated by the accounting system at the company according to a suitable timetable. However, in the dynamic contemporary economic reality, companies are often faced with the need to make adequate decisions and quickly take steps to overcome problems arising because of unforeseen circumstances. This requires readiness for presenting the necessary information from the accounting system. In this relation we should note that in such cases it is important for the information received to be timely instead of precise and detailed but late. It is pointless to receive precise, detailed information when it is too late for it to be used or to have an impact on the decision which needs to be taken. Thus, the accounting information system should be developed in such a way that it is highly flexible. This problem is found in many contemporary Bulgarian companies. Managers often receive information which they cannot use instead of the information they really need; they receive important information too late or they receive insufficiently precise information. In order to overcome these difficulties, a lot of efforts should be made for increasing the speed and improving the contents of working information flows between the functional departments of the company. In the organization of the activity of these departments, there are often problems related to the fact that they usually strive for achieving their specific objectives instead of the overall objectives of the company and efficient cooperation among them is hard to achieve. We think that in order to solve these problems, Bulgarian companies should use the positive experience which contemporary prospering companies around the world have in this field. What is characteristic about them is that they do not

consider the company to be a sum of different departments but a system for managing key business activities. They have been focusing their attention on the need to manage processes, not departments. Thus, they form interacting teams to manage the different business processes based on the idea that each process is made up of a number of steps and requires the efforts of several departments. In this way, the staff employed in accounting works jointly with colleagues from the marketing, logistics, scientific research and development departments, etc., and communication between them is constantly improving through the use of modern information technologies. In this context, the constantly growing need for successful management of accounting information processes at the company becomes clear.

An important issue which should not be forgotten in developing and operating the accounting information system is the need for the company to be sure that the effectiveness of information exceeds the costs for its generation. It turns out that in practice it is rather hard to objectively assess the economic expediency and effectiveness of information using the cost effectiveness analysis. What is important in this relation is to consider the possible losses which the company can incur if certain information is not provided. It is necessary to generate the optimum quantity of information which can be used without incurring any unnecessary cost, both in terms of labor and time, in order to satisfy the information needs of internal and external information users as much as possible. Decision-making is hindered both by the lack of sufficient information and by excessive information.

The satisfaction of the above requirements for the accounting system and the information generated by it is determined by the specific accounting organization at each Bulgarian company. Such organization should provide for the generation of the optimum information in quality and quantity terms which will be used for the effective management of the activity of companies in the modern complex, dynamically changing global environment. The efficient use of the information provided by accounting is crucial prerequisite for taking well-grounded management decision in the contemporary circumstances.

**Literature:**

1. Boeva, B., Management in the conditions of internationalization and globalization, 2014, Sofia, Publishing complex - University of National and World Economy
2. Kotler, Ph., Marketing Management, Volume II, 2000, Sofia, Grafema Publishing House

**Author:** Diana Dimitrova Petrova, Ph.D., Assoc. Professor, Department of Accounting and Analysis, University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria

**Area of research interests:** international accounting, accounting of foreign trade activity

**E-mail:** petrova.dd@abv.bg

**JEL M41**

**Pozharevska Rumiana**  
University of National and World Economy  
Sofia, Bulgaria

**INTELLECTUAL PROPERTY SECURITIZATION –  
ACCOUNTING ASPECTS**

**СЕК'ЮРИТИЗАЦІЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ –  
БУХГАЛТЕРСЬКІ АСПЕКТИ**

**СЕК'ЮРИТИЗАЦИЯ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ  
СОБСТВЕННОСТИ – БУХГАЛТЕРСКИЕ АСПЕКТЫ**

*Securitization is studied in the article as a form of realization of the economic potential of intellectual property and as an opportunity for meeting one of the threshold criteria for recognition of intangible resources as accounting assets. The principal aspects and specifics of intellectual products securitization are characterized in the paper. Some main guidelines on reporting and presentation of securitization in the financial statements of non-financial entities have been provided in the article as well.*

**Key words:** intellectual property, securitization, intangible assets, accounting.

*У статті сек'юритизація досліджена як форма реалізації економічного потенціалу інтелектуальної власності і як можливість покриття одного з порогових критеріїв визнання нематеріальних ресурсів в якості бухгалтерських активів. Охарактеризовані основні аспекти і специфіки сек'юритизації інтелектуальних продуктів. Представлені основні напрями в обліку і сек'юритизація у фінансовій звітності нефінансових підприємств.*



***Ключові слова:** інтелектуальна власність, сек'юритизація, нематеріальні активи, бухгалтерський облік.*

*В статтє сек'юритизація исследована как форма реализации экономического потенциала интеллектуальной собственности и как возможность покрытия одного из пороговых критериев признания нематериальных ресурсов в качестве бухгалтерских активов. Охарактеризованы основные аспекты и специфики сек'юритизации интеллектуальных продуктов. Представлены основные направления в учете и представлении сек'юритизации в финансовой отчетности нефинансовых предприятий.*

***Ключевые слова:** интеллектуальная собственность, сек'юритизация, нематериальные активы, бухгалтерский учет.*

Securitization is an intellectual product in the form of a financing technology innovation which is generated by the development of intellectual capital over the last twenty years. By definition, this is a new business model of banking and financing. The traditional model "originate-and-hold" is substituted by a new one "originate-and-distribute" ("originate-and-hold"→"originate-and-distribute"). The conventional securitization operations do not usually constitute a significant investment risk for the holders of securities. The advantage of this kind of financing transaction is in the possibility for the securitized assets to generate predictable revenue, as well as in the ability for the securitized assets to be immunized against the risk of asset supplier's bankruptcy. Nevertheless, some specifics, which affect the models of accounting and presentation in the financial statements, emerge upon the application of this model to intellectual property.

When applying the business model of securitization to intellectual property (IP), a variety of problems could be observed due to the following specifics of this class of assets:

- Difficulties in measuring evaluation;
- Difficulties in the quantitative determining of the perspectives for income and profits that might be generated;
- The criterion for the full transfer (sale) of an asset, which is representative for the classical business model, could be more difficult for implementation.

The key issues in intellectual property securitization could be presented in two groups. The first one encompasses the issues regarding the uncertainty of items which is due to the nature of intellectual assets. The

second one combines the problems generated by the difficulties in the full transfer of assets<sup>1</sup>.

*Uncertainty due to the nature of intangible assets.* It could be identified in the following directions:

*a/* Cash flows depend on the realization of future events. Two groups of intellectual property could exist in an enterprise depending on the degree of readiness for their commercial realization and on their independence as a source for income generation. The first group involves copyrights, patents and trademarks for which licensing or franchise agreements are at hand, or conclusion of such agreements is possible, and which appear to be an autonomous source of income of the entity. As distinguished from them, there are intellectual property rights that have real value for the company though not being a specific source of income. They in return can be innovative, not well established in the market of intellectual products and rights, which are not readily separable from the remaining asset of the entity. Trademarks can serve as an example in this respect. They are valuable for the reporting entity but are rarely an independent source of income. They are inseparably connected with goodwill and other assets and sometimes it is very hard to be separated from them. It is more difficult to predict the market value of the rights for this group of assets. Moreover, the rights to a great extent depend on the marketing measures that might be undertaken in order to ensure that these assets will generate income in the future. As a result, there is uncertainty when defining the estimated value of future cash flows. Briefly speaking, securitization of intellectual property assets as a whole is notable for its higher degree of uncertainty compared to conventional assets in the context of revenue potential. This uncertainty, however, varies depending on the nature of assets and on the degree of development during the transaction. And since the flow of liquid funds is strongly dependable on the realization of future events, making preliminary assessment of the factors that may influence the profitability of financing is of substantial significance.

*b/* A universal approach for the valuation of assets does not exist. The difficulty in determining the value of an intellectual property right asset

---

<sup>1</sup> The statements concerning the specifics of IPR as an object of securitization are presented in conformity with: Thibodeau, J. (2003) [1], Subramaniam, B. (2003)[2], Dessemontet, F. (2000) [3], Deschenaux, M. (2007) [4]; Koleva, F. (2008) [5].

(IPR) is another factor which will largely influence investors' degree of uncertainty. Measuring IP value is uncertain because it depends on substantial direct and indirect revenue which might be generated from the rights in the future. Assets value also fluctuates because of the economic market conditions. This sensitivity might be significantly overestimated or underestimated. In addition, when estimating revenue potential, an assessor should take the following into account: market measures, product marketing terms, the market share of assets supplier within their sector of business activity, the demand curve of these assets, the useful life of the intellectual property, as well as the products offered by competitors. Therefore, if IP is at an initial (preliminary) stage in terms of its development, it will be more difficult to evaluate the revenue potential which the IP will probably generate in the future. That is the reason why the net current value of intellectual property is necessary to be determined when highlighting all sources of risk.

*c/ Intellectual property obsolescence risk.* The useful lifetime of IPR is another aspect, which has to be taken into consideration when speaking of structuring a securitization transaction. When intellectual property has not been protected, it has a lower value in the market, what generates problems as far as future potential income is concerned. Intellectual property longevity will depend in the first place on the duration of protection which the law ensures for the IP. Copyrights appear to be an almost unproblematic category in this respect – they are a certain item, since they are protected for 50 years after author's death. In addition to the legal life of assets, the technological progress is an important factor as well, especially for industrial property rights, such as patents, useful models, etc. A patent actually remains very sensitive to the technological progress and may lose its entire value with the development of innovative technologies, which better serve consumer needs. A similar situation is usually devastating with regard to market units for the patent holder. The value of a patent could be substantially reduced also if a competitor registers "blocking patents" for the purpose of preventing the patent holder from enhancing their innovation. When it comes to copyrights, it could also lose value if sold without adaptation right, or if the author of the work has not renounced their moral rights on it. For example, a consultant, who has created software for a supplier of an asset under securitization, can choose to transfer the copyright for the exception of the adaptation rights. The

assets supplier will become owner of the software, but will not be able to modify it without the permission of the right holder. It is possible for the adaptation to be imperative and to impede the ability of the asset supplier to meet the future needs of his/her operation. This impediment would lead to reduction of the long-term price of software copyrights, which in return will affect the effectiveness of the financing process.

d/ Lack of market liquidity. Emissions of securities backed by IPR appear to be a relatively new model of financing. Few people are familiar with the existence of, and the opportunities of using, this kind of transactions. In order to overcome the negative tendency, the efforts could be directed towards educating investors or to the development of various credits to support suppliers of assets. The efforts of the rating agencies would also contribute to the development of the process.

e/ Possibility for challenging the validity of intellectual property rights. It is possible, for example, for the copyright validity to be contested because of lack of originality or because the assets supplier is not the actual owner. The validity of a trademark may be challenged if it has lost its identity, if it is banned, invalid, if it stops being used, or if has been used by a competitor prior to its registration. Another example is when a patent can be revoked because of lack of utility, novelty or inventive step, or due to ambiguity of its specifications. Other variants for challenging the validity of IPR are also possible in practice.

f/ Securitization of intellectual property assets can become complicated also because of difficulties associated with its image or unpredictability.

*Problems associated with the provision (transfer) of intellectual property rights in securitization.* The sale of company's special purpose assets (SPVs) is a requirement and a part of the securitization transaction. A specific feature substantiated by the following circumstances is distinguished in the context of intellectual property rights (IPR):

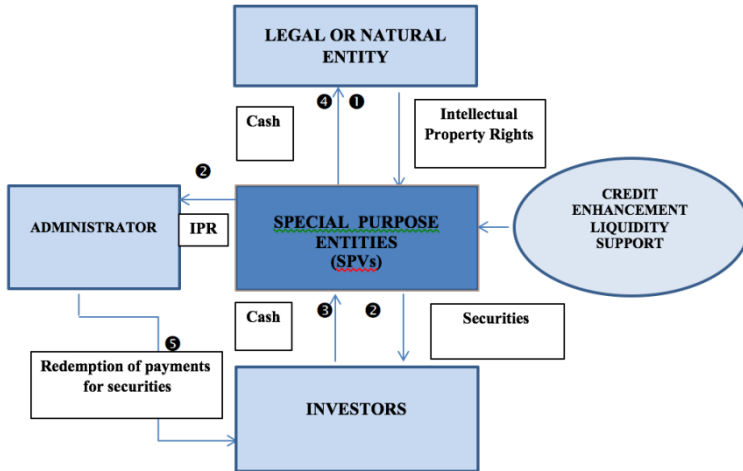
a/ The existence of a variety of rights associated with a single intellectual property product. For instance, an author usually holds the copyrights, an adaptation right, rights of communication to the public and moral right over their work. However, it is possible for some of these rights to be transferred to third persons for a certain period of time. The technologies that might be protected at one and the same time by copyrights, trademarks and patents are another example. Each one of these

rights can, under some circumstances, be an independent source of revenue thus becoming a subject of securitization. But when it is difficult for the rights to be differentiated, limits for the securitization transaction are required since the assets supplier (provided that he/she is not the owner of all rights) is unable to sell all the rights associated with them. The advantage of IPR securitization is that it is not necessary to use all the rights. Different rights can constitute an autonomous source of revenue, i.e. IPR are not inseparable. An artist, for example, can securitize one of their songs or albums, because he/she is aware that the revenues generated by these assets might come from various sources: playback right, agreements, reproduction, public communication, distribution, translation, etc. The option facing the artist is to securitize only a portion of the rights and to preserve the ownership over the remaining ones.

*b/* Identification of the owner of intellectual property rights. It is not always easy as with tangible assets. An example in this respect is the joint ownership of rights concerning jointly created copyrighted works. In case of failing to reach an agreement securing the rights of each one of the co-authors, they become joint holders of the rights over the created work. Therefore, it will be necessary for the securitization of joint rights to obtain the consent of each one of the parties, holders of the rights.

Based on the specifics of the intellectual property briefly presented as an object of securitization, the author presents a schematic model of IPR securitization (diagram 1).

Diagram 1. Model of intellectual property securitization



The model involves an option where a third party, other than the enterprise (natural entity) holding the rights, can be an assets management administrator. The administrator also bears responsibilities with respect to the management and distribution of cash flows, as well as to the repayment of the liabilities to investors. Actually, it is possible for the enterprise holding the rights to be the administrator under the transaction as well. The most substantial part is that intellectual property rights, or the revenue they generate, are subject to "purchase and sale" for the period of securitization. The entity looking for financing loses its powers of proprietary nature over the exclusive right of ownership for the transaction period. The investors hold the rights of retention and satisfaction of any claims, provided that the required payments have not been effected to them. A specific feature of intellectual property securitization is the fact that it is closely related to the person who has generated it. It is probable that the separation of ownership is unacceptable by the person or unpractical from the perspective of the specific expertise required for the management of an intellectual product. In this case, it is advisable that the creator of an intellectual product should be the administrator of the transaction.

It is essential that the accounting treatment of the process of intellectual property securitization is consistent with the specifics of the transaction, objects and rights transfer. As it has already been specified,

very often, the detachment of IPR from their owner is unacceptable or impossible and would impede the realization of financing. The arrangement of transaction's accounting presentation for the specific non-financial entity will be contingent on the degree of loss of control (complete or partial) on behalf of the supplier for the securitization period. The following approaches are possible upon rights transfer:

- ✓ the assets supplier can transfer the full risk of loss and the right to retain the revenue exceeding the sale price to the specialized entity;
- ✓ the assets supplier can preserve some rights over the assets (the portfolio of assets subject to securitization should be 5 -10 % of the overall original amount), as well as an option to repurchase the rights;
- ✓ the assets supplier can retain their control, and exercise it on the manner in which the assets are being managed after the transfer;
- ✓ the assets supplier can retain some rights on the residual value of assets (for example in cases when they would generate more revenues than expected);
- ✓ the assets supplier can also exercise the functions of administrator without exposing the legal substance of securitization transaction to risk.

Of course, actual transactions could be a combination of the above possibilities.

From the perspective of the accounting presentation of securitization, it is also important to specify:

- ✓ whether the intellectual property rights are fully or partially transferred; or
- ✓ future income and deductions from the sale of certain use of IPR are transferred.

The process itself is a specific form of financing and, in author's opinion, it should be presented in the annual financial statements on application of the provisions of IAS 20 and AS 20 *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance* [6].

Intellectual product securitization is a business model almost unknown to the national theory and practice. The exploration of these problematic issues and the elaboration of suitable approaches to accounting and presentation in the financial statements will urge the reporting entities to more amply use the intangible assets available to them.

**Bibliography:**

- [1] Thibodeau, J. (2003). La titrisation de la propriété intellectuelle au Canada; Revue de droit de McGill 2003; Vol. 48; McGill Law Journal 2003; Mode de reference: (2003) 48 R.D. McGill 477; c. 478 – 521
- [2] Subramaniam, B. (2003). La titrisation; Mémoire de DESS en finance d'entreprise, Rennes octobre 2003, § 2-2-2-3
- [3] Dessemontet, F. (2000). Responsabilité patrimoniale et nouveaux instruments financiers : La titrisation de la propriété intellectuelle in Responsabilité civile et assurance, Etudes en l'honneur de Baptiste Rusconi, Lausanne, c. 111-141
- [4]. Deschenaux, M. (2007). Titrisation de la Propriété Intellectuelle -7; Exercice de rédaction juridique 2006 – 2007; Université de Genève, Faculté de droit, c.2-15
- [5] Koleva, F. (2008). Finansovo upravlenie na intelektualnata sobstvenost, UI “Stopanstvo”, S., s. 31; s. 63; 145 [Koleva, F. (2008). Financial Management of Intellectual Property, UP “Stopanstvo”, S., p. 31; p. 63; 145]
- [6] MSS 20 and SS 20 „Očitane na pravitelstveni darenia I opovestivane na pravitelstvena pomoshť“; [IAS 20 and AS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance] Available at: <http://www.schetovodstvo.info/dokument.php?g=24&d=340> ; (25.10.2016)

**Author:** Rumiana Savova Pozharevska, Doctor of Economics, Associate Professor at Accounting and Analysis Department, Faculty of Accounting and Finance, University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria.

**Area of expertise:** Accounting theory, intangible assets, intellectual capital, intellectual property.

E-mail address: r\_pojarevska@yahoo.com



УДК 657:65.014.1  
JEL M40

Талах Тетяна, Оксенчук Павло  
Луцький національний технічний університет

**СИСТЕМА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ  
АНАЛІЗУ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
ПІДПРИЄМСТВА**

**СИСТЕМА ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ  
АНАЛИЗА ИНВЕСТИЦИОННО-ИННОВАЦИОННОЙ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

**SYSTEM OF INFORMATIVE PROVIDING OF ANALYSIS  
OF INVESTMENT-INNOVATIVE ACTIVITY OF ENTERPRISE**

*В статті досліджено систему інформаційного забезпечення економічного аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства..*

*Ключові слова:* інформація, економічний аналіз, управлінський облік, фінансовий облік, статистичний облік

*В статье исследована система информационного обеспечения экономического анализа инвестиционно-инновационной деятельности предприятия.*

*Ключевые слова:* информация, экономический анализ, управленческий учет, финансовый учет, статистический учет

*The system of the informative providing of economic analysis of investment-innovative activity of enterprise is investigational in the article.*

*Keywords:* information, economic analysis, administrative account, financial account, statistical account

Зміст системи інформаційного забезпечення управління інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства, її широта і глибина визначаються галузевими особливостями діяльності підприємств, їхньою організаційно-правовою формою, обсягом і рівнем диверсифікованості господарської діяльності та інших умов. При цьому вся сукупність показників, що включаються в систему інформаційного забезпечення аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства, вимагає проведення їхньої попередньої класифікації.

Система показників інформаційного забезпечення аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності, включає внутрішні і зовнішні джерела інформації. Внутрішні джерела, поділяється на три основні групи: показники фінансового, управлінського та статистичного обліку. До зовнішніх джерел інформації відносять нормативно-регулюючі показники.

До першої групи відносять систему показників фінансового обліку підприємства, яка становить основу інформаційної бази аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства. До них відносять первинні документи ( Акт приймання-передачі основних засобів (ОЗ-1); Акт приймання - здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (ОЗ-2); Акт списання основних засобів (ОЗ-3); Акт про установку, пуск і демонтаж будівельної машини (ОЗ-5); Векселі, облигації, акції; Платіжні доручення, виписки банку; Видаткові касові ордера; Довідки бухгалтерії та ін.) та фінансова звітність ( Ф№1 «Баланс»; Ф№2 «Звіт про фінансові результати»; Ф№3 «Звіт про рух грошових коштів»; Ф№5 «Примітки до річної фінансової звітності»; Ф№6 Додаток до Приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»).

На основі цієї системи показників проводиться узагальнений аналіз, прогнозування і поточне планування інвестиційно-інноваційної діяльності.

Перевагою показників цієї групи є їхня уніфікованість, так як вони:

- базуються на загальноприйнятих стандартизованих принципах обліку (що дозволяє використовувати типові технології й алгоритми фінансових розрахунків за окремими аспектами інвестиційної та інноваційної діяльності, а також порівнювати ці показники з аналогічними показниками інших підприємств);

- періодичність і регулярність формування фінансової звітності підприємства (у встановлені нормативні терміни);

- високий рівень достовірності (звітність, сформована на базі фінансового обліку, оприлюднюється зовнішнім користувачам і підлягає зовнішньому контролю).

У той же час інформаційна база, сформована на основі фінансового обліку, має і певні недоліки:

- відображення інформативних показників лише за підприємством в цілому (що не дозволяє використовувати її при прийнятті управлінських рішень за окремими сферами діяльності, центрах відповідальності, видах продукції і т.п.);

- вузька періодичність складання звітності (один раз на квартал, а окремі форми звітності - тільки один раз на рік);

- використання лише вартісних показників (що ускладнює аналіз впливу зміни цін на формування фінансового результату від інвестиційної та інноваційної діяльності).

До першої групи джерел інформації (внутрішні джерела інформації) належать дані управлінського обліку підприємства. Їх можна використовувати завдяки переходу підприємств України до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи управлінського обліку, що дозволяє істотно доповнити фінансовий облік. Він являє собою систему обліку всіх необхідних показників, що формують інформаційну базу оперативних управлінських рішень (передусім, в галузі управління інвестиційно-інноваційною діяльністю) і планування діяльності підприємства на перспективу.

До таких джерел інформації належать планові показники (проектно-кошторисна документація; планові та звітні дані капітального будівництва; мережеві та календарні графіки виконання робіт за об'єктами) та фактичні норма рентабельності інвестицій; срок окупності інвестицій; коефіцієнт ефективності інвестицій та ін.)

У порівнянні з фінансовим управлінський облік має певні переваги:

- відображає не тільки вартісні, але і натуральні значення показників (що забезпечує проведення факторного аналізу впливу цін на фінансові результати);

- забезпечує широку періодичність формування результатів управлінського обліку;

- відповідає потребам в інформації для прийняття оперативних управлінських рішень;

- може бути структурований у будь-якому розрізі – за центрами відповідальності, видами діяльності, видами продукції і т.п.;

- відображає окремі активи з урахуванням темпів інфляції, вартості грошей у часі і т.п.

Результати цього обліку є комерційною таємницею підприємства і не повинні надаватися зовнішнім користувачам. У процесі побудови системи інформаційного забезпечення аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності управлінський облік покликаний формувати групи показників, що відображають обсяг діяльності, суму і склад витрат, а також суму і склад отриманих доходів. Ці групи показників формуються у процесі управлінського обліку за відповідними ознаками. Він формується індивідуально на кожному підприємству і повинен бути підпорядкований завданням інформативного забезпечення процесу аналізу інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства.

Останнім елементом у внутрішніх джерелах інформації є статистична звітність, яка забезпечує можливість моніторингу обсягів і структури інвестицій в основний капітал не лише за підсумками року, але й щоквартально. До таких джерел інформації належить статистична звітність:

- Ф№2-інвестиції «Звіт про капітальні інвестиції»;
- Ф№2-Б «Звіт про випуск, розміщення та обіг цінних паперів»;
- Ф№1-буд «Інформація про одержання дозволу на виконання будівельних робіт»;
- Ф№10-ЗЕЗ «Звіт про іноземні інвестиції в Україну»;
- Ф№1-інвестиції «Звіт про інвестиції в основний капітал (капітальні вкладення)»;
- Ф№13-ЗЕЗ «Звіт про інвестиції з України в економіку країн світу»;
- Ф№ 1- П «Звіт підприємства про реалізацію інвестиційного проекту в спеціальній (вільній) економічній зоні або на території пріоритетного розвитку».

Статистична звітність дає можливість простежити процеси створення сприятливих умов для залучення інвестицій у розвиток підприємства, постійно здійснювати поглиблений аналіз статистичної інформації з питань залучення іноземних інвестицій, проведення заходів іміджевого характеру.

До зовнішніх джерел інформації відносять нормативно-регулюючі показники інвестиційно-інноваційної діяльності. До них включають різні норми і нормативи, що регулюють бухгалтерський облік в частині інвестиційно-інноваційної діяльності розроблені в

рамках самого підприємства та державою – положення стандарти бухгалтерського обліку, методичні вказівки; норми відрахувань прибутку в резервний фонд; ставки податків, зборів та інших обов'язкових платежів; терміни сплати податків, страхових зборів, відсотків за кредит; розмір мінімальної заробітної плати і соціальних пільг та ін. Зокрема, П(С)БО 7 «Основні засоби»; П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»; П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»; П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»; П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних операцій інститутів спільного інвестування; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів.

Використання всіх показників, що становлять інтерес, сформованих із зовнішніх і внутрішніх джерел, дозволяє створити на кожному підприємстві цілеспрямовану систему інформаційного забезпечення, орієнтовану як на прийняття стратегічних рішень, так і на ефективне поточне й оперативне управління інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства та комплексного його аналізу.

Кожне окремо взяте джерело інформації має вагоме значення для аналітичної роботи в сфері інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства. Показники фінансового обліку містять вичерпну інформацію про інвестиційну діяльність підприємства, яка відображається на окремих рахунках бухгалтерського обліку в первинних та зведених документах і згрупована у фінансовій звітності підприємства.

Інформацію про контрагентів та конкурентів можна отримати з матеріалів преси (щодо окремих видів підприємництва такі публікації є обов'язковими), з оприлюднених рейтингів комерційних банків, страхових компаній; можна замовити бізнес-довідки окремим фірмам, що надають відповідні дані на комерційних засадах.

Уніфікованість і стандартизація даних інвестиційно-інноваційної діяльності дасть змогу за однаковими формулами визначати сукупність аналітичних показників інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства; розраховувати узагальнюючі показники інвестиційно-інноваційної діяльності підприємства для подальшого визначення його інноваційної спроможності; створювати

програмні продукти з питань оцінки інноваційної діяльності підприємства.

В ході дослідження можна зробити висновок, що інформаційним забезпеченням аналізу інвестиційної діяльності більш як на 80 відсотків виступають дані бухгалтерського обліку, фінансової та статистичної звітності.

#### **Література:**

1. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контроль [Текст] : моногр. / М.І. Бондар; Держ. вищ. навч. заклад "Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана". – К. : КНЕУ, 2008. – 253 с.
2. Волошин І. Визначення економічної сутності інновацій як об'єкта обліку і аналізу / І. Волошин // Економічний аналіз. – 2015. – № 3 (19). – С. 261–264.
3. Ільченко О.О. Управління інноваційними витратами на основі системи обліку: таргет-костинг / О.О. Ільченко // Науковий вісник ДАСОА. – К. : 2014. – № 1(22) – С.43-46.
4. Кантаєва О. В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : монографія / О. В. Кантаєва – Житомир: ФОП Кузьмін Дн. Л., 2010. – 424 с.
5. Крылов Э. И. Анализ эффективности инвестиционной и инновационной деятельности предприятия: учебное пособие для вузов / Э. Крылов, В. Власова, И. Журавкова – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Финансы и статистика, 2013. – 608 с.
6. Левицька О. О. Особливості методології обліку інноваційної діяльності / О. О. Левицька // Збірник наукових праць ЧДТУ – Економічні науки, Випуск 21. – С. 111–114.
7. Позняк О. В. Логістичне забезпечення інвестиційного потенціалу підприємства [Електронний ресурс]/ О. В. Позняк // Збірник наукових праць Серія «Економіка і управління». – Електронні дані. – [Київ: Державний економіко – технологічний університет транспорту, 2015 ]. – Вип. 31. – С. 110-116. – //Режим доступу: [http://lib.detut.edu.ua/files/zbirnuki/Ekonom\\_zbirnuku/31e\\_2015%20.pdf](http://lib.detut.edu.ua/files/zbirnuki/Ekonom_zbirnuku/31e_2015%20.pdf) (дата звернення 26.12.2016 р.). – Назва з екрана.
8. Цигилик І.І. Інноваційна політика в системі підприємництва / І.І. Цигилик , С.О. Кропельницька // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 1(19). – С. 75 – 79.

JEL M 41

Ткачук Ірина, Андрощук Інна  
Луцький національний технічний університет

## ЗВІТНІСТЬ ЯК ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ПРО ОПЛАТУ ПРАЦІ В УМОВАХ ВІДТВОРЕННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

## ОТЧЕТНОСТЬ КАК ИСТОЧНИК ИНФОРМАЦИИ ОБ ОПЛАТЕ ТРУДА В УСЛОВИЯХ ВОСПРОИЗВОДСТВА ЧЕЛОВЕЧЕСКОГО КАПИТАЛА

## STATEMENTS AS THE SOURCE OF INFORMATION UNDER REMUNERATION REPRODUCTION OF HUMAN CAPITAL

*У статті розглянуто питання важливості звітності, як важливого джерела узагальнення інформаційних даних про оплату праці в умовах відтворення людського капіталу.*

**Ключові слова:** витрати, звітність, інформація, людський капітал, оплата праці, персонал.

*В статье рассмотрены вопросы важности отчетности, как важного источника обобщения информационных данных об оплате труда в условиях воспроизводства человеческого капитала.*

**Ключевые слова:** расходы, отчетность, информация, человеческий капитал, оплата труда, персонал.

*The article discusses the importance of accountability as an important source of information summarizing data on labor conditions in the reproduction of the human capital.*

**Keywords:** costs, statements, information, human capital, wages, personnel.

Людський капітал є одним із пріоритетних, невичерпаних капіталів суб'єкта господарювання, так як створює додаткову вартість, забезпечує і реалізує стратегічну місію – виживання на глобальних конкурентних ринках. На сучасному етапі господарювання існує проблема недостатнього обґрунтування формування та управління, постановки на облік, а також визначення ефективності використання та відображення оплати праці в умовах відтворення людського капіталу.

Значним внеском в розвиток людського капіталу, його розкриття у звітності підприємства зробили такі вітчизняні вчені: В.А.

Каменецький, Е.К. Марчук, Т. В. Давидюк, Н. В. Починок, М.С. Пушкар, С. Г. Климко, В.А. Супрун, Р. Тіссен, Г.В. Уманців, Ж. Фіценс, Д.А. Чернейко, Г.П. Чуйко, В. В. Покиньючереда.

Проте, актуальність питання оплати праці у відтворенні людського капіталу, яка має відтворювальну і стимулюючу функції є беззаперечною. Крім того, постійні зміни правової та організаційної бази обліку вимагають від сучасного бухгалтера своєчасного здійснення уточнень як при побудові обліку, так і при відображенні інформації про виплати працівникам у звітності підприємства. Оскільки звітність є єдиним джерелом звітності для низки користувачів, то відображення показників, що стосуються оплати праці є досить важливим питанням і потребує уваги.

Метою даної статті є дослідження порядку відображення у звітності підприємства інформації про формування виплат на оплату праці працівникам, як засобу відтворення людського капіталу.

Безліч напрямів досліджень, що стосуються проблематики методології обліку та оцінки людського капіталу представлено в сучасних економічних школах [1]. Зокрема, В. В. Покиньючереда, для підвищення рівня аналітичності облікових даних витрати на формування трудових ресурсів, пропонує відображати на рахунку 99 «Витрати на формування трудових ресурсів» з подальшою деталізацією інформації за підрозділами підприємства та підвидами витрат [4].

Починок Н. В. у своїй праці пропонує використовувати метод відображення в обліку витрат, які стосуються людського капіталу за фазами процесу відтворення, так як це може бути підґрунтям для поєднання інвестиційного та витратного підходів до відображення витрат на персонал [5].

На основі аналізу зарубіжного досвіду С. Г. Климко пропонує застосувати такі методи відображення людського капіталу в обліку:

- 1) створити окремий клас рахунків для обліку людського капіталу на підприємствах;
- 2) проводити облік людського капіталу на позабалансових рахунка або вдосконалити рахунок «Нематеріальні активи», створивши спеціальні субрахунки;



3) надати можливість підприємствам самостійно розробляти систему обліку людського капіталу залежно від специфіки його роботи [2].

Порядок відображення у фінансовій звітності підприємства інформації про формування виплат на оплату праці працівникам, як засобу відтворення людського капіталу, представлено у табл. 1.

Таблиця 1

Відображення розрахунків оплати праці у фінансовій звітності

Назва об'єкта	Номер рахунку	Код рядка
<b>«Баланс (Звіт про фінансовий стан)»</b>		
Поточна кредиторська заборгованість за: розрахунками з бюджетом (у частині розрахунку з податку на доходи фізичних осіб)	64	1620
розрахунками зі страхування (у частині розрахунку з ЄСВ)	65	1625
розрахунками з оплати праці	66	1630
<b>Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)</b>		
Витрати з оплати праці	23, 91, 92, 93, 94	2050, 2130, 2150, 2180, 2505
Відрахування на соціальні заходи	23, 91, 92, 93, 94	2130, 2150, 2180, 2510
<b>Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)</b>		
Витрачання на оплату: Праці	66	3105
Соціальні заходи	65	3110
<b>Примітки до річної фінансової звітності</b>		
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	23, 91, 92, 93, 94	710

Що стосується статистичної звітності, то вона найкраще відображає дані оплати праці в умовах відтворення людського капіталу. У формах статистичної звітності міститься інформація про фонд основної, додаткової заробітної плати, фонд робочого часу, чисельність осіб, суму податку з доходів фізичних осіб та інші показники, які стосуються аналізу трудових ресурсів і оплати праці.

Доцільно зауважити, що інформація про розвиток людського капіталу міститься в звітах про виконання наукових та науково-технічних робіт.

Безумовно, у кожній країні існують власні стандарти звітності з обліку нематеріальних активів, що і впливає на істотні відмінності в їх відображенні в обліку та звітності. Що стосується міжнародної практики, то там можемо побачити детальніше розкриття інформації про людський капітал. Зокрема деякі види людського та інтелектуального капіталу відносять до нематеріальних активів.

В порівнянні з вітчизняними стандартами бухгалтерського обліку МСФЗ дозволяють компаніям відносити на рахунок капіталу в балансі (зазвичай за собівартістю) більше видів нематеріальних активів. Проте жоден з існуючих стандартів не дозволяє підприємствам показувати в балансі окремо такі статті, як “інтелектуальний капітал”, “людський капітал”, “лояльність клієнтів” і ін., а також поширювати на ці статті бухгалтерське визначення активу [2].

Проаналізовані рекомендації національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо порядку відображення в обліку та звітності складових людського капіталу відобразимо в табл. 2.

Таблиця 2

**Відображення в обліку та звітності складових людського капіталу**

№ з/п	Стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Складові людського капіталу	Визнання в бухгалтерському обліку, відображення в звітності
<b>Національні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності</b>			
1	П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	Відображаються у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені
2	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	Відображаються у складі витрат звітного періоду, в якому вони були здійснені

3	П(С)БО 26 “Виплати працівникам”	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	Наводиться в складі витрат
<b>Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності</b>			
1	МСФЗ 38 “Нематеріальні активи”	Управлінські або технічні здібності персоналу	Визнаються не матеріальними активами, якщо вони захищені юридичним правом на їх використання і передбачається отримання очікуваних від них майбутніх економічних вигод
2	МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”	Кваліфікація менеджерів	Відображається у складі гудвілу
3	МСБО 19 “Виплати працівникам”	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	Наводиться в складі витрат

Враховуючи вище зазначене, відмітимо, що у сьогodenні недооцінюється значення оплати праці, як засобу відтворення

людського капіталу. Також, у зв'язку з обмеженістю фінансових ресурсів, мало уваги приділяється питанням підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації персоналу. Разом це впливає на відсутність потреби у формуванні уніфікованих джерел узагальнення інформації про витрати пов'язанні утриманням персоналу.

Як свідчить практика, особливу увагу необхідно приділити розробці та вдосконаленню узагальнюючої інформаційної бази обліку оплати праці, як засобу відтворення людського капіталу, яка включатиме в себе дані щодо розумового, творчого, інтелектуального потенціалу персоналу задля його збереження, а також на недопущення його втрати.

#### **Література:**

- 1.Кавецький В.В. Інвестиції в людський капітал та його формування / В.В. Кавецький // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Ключові аспекти наукової діяльності». – Економічні науки. – Дніпропетровськ: Наука, 2013.– С. 60-66
- 2.Климко С. Г. Людський капітал: світовий досвід і Україна / С. Г. Климко, В. М. Пригода, В. О. Сизоненко. – К.: Основа, 2015. – 224 с.
- 3.Королюк Н. М. Сучасні напрями розвитку обліку людського капіталу / Н.М. Королюк // Матеріали десятої Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Простір і час сучасної науки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/korolyuk-nm-suchasni-napryami-rozvitku-obliku-lyudskogo-kapitalu/>
- 4.Покинйчереда В.В. Облікове забезпечення управління трудовими ресурсами олійно-жирових підприємств/ В.В. Покинйчереда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>
- 5.Починюк Н. В. Людські ресурси в обліковій теорії та практиці / Н. В. Починюк // Економічний аналіз. – 2014. – № 6. – С. 141–144.

**Автори:** Ткачук Ірина Миколаївна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Андрощук Інна Сергіївна, студент групи ОАмз-61 Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

**Сфера наукових інтересів:** теорія бухгалтерського обліку; облік і контроль відповідальності в умовах соціально-економічного розвитку підприємства; організація та методика контролю діяльності підприємства.

**Зв'язок з автором:** [tkachuk.iryuna@ukr.net](mailto:tkachuk.iryuna@ukr.net)

УДК 657  
JEL M 41

Ткачук Ірина  
Бодячук Катерина  
Луцький національний технічний університет

## УЗАГАЛЬНЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СОЦІАЛЬНІ ВИТРАТИ У ЗВІТНОСТІ

## ОБОБЩЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ О СОЦИАЛЬНЫХ РАСХОДАХ В ОТЧЕТНОСТИ

## COMPILATION OF INFORMATION ON SOCIAL COSTS REPORTING

*У статті досліджено підходи до формування звітності в частині відображення соціальної діяльності суб'єкта господарювання. Представлена авторська пропозиція стосовно форми соціальної звітності з метою узагальнення інформації про соціальні витрати.*

**Ключові слова:** соціальна політика, соціальна відповідальність, соціальні витрати, звітність, соціальна звітність, фінансова звітність.

*В статье исследованы подходы к формированию отчетности в части отражения социальной деятельности предприятия. Представлена авторское предложение относительно формы социальной отчетности с целью обобщения информации о социальных расходах.*

**Ключевые слова:** социальная политика, социальная ответственность, социальные расходы, отчетность, социальная отчетность, финансовая отчетность.

*In the article the approaches to reporting formation of social mapping entity. Presented author's proposal for a form of social reporting in order to compile information on social spending.*

**Keywords:** social policy, social responsibility, social costs, reporting, social reporting, financial reporting.

Соціальна політика є однією з важливих передумов для успішного ведення бізнесу. Однак, з її поширенням перед представниками бізнесових структур виникає низка дискусійних питань. Одним із них є відображення соціальних витрат у звітності.

Політика соціального захисту працівників відображається у складі звичайної діяльності, в уніфікованих формах фінансової

звітності. Відповідно, керівництво підприємства та інші зацікавлені сторони не мають можливості побачити реальний стан соціальної діяльності суб'єкта господарювання, в тому числі величину понесених соціальних витрат. Враховуючи наведене вище, виникає потреба у вдосконаленні механізму узагальнення інформації про соціальні витрати у звітності.

Питання відображення соціальних витрат у звітності неодноразово розглядалося у працях вітчизняних вчених. Однак у даних роботах, відсутній єдиний підхід щодо вирішення цієї проблеми. З огляду на таке виникає потреба у дослідженні наявних методик формування соціальної звітності. Для вирішення проблеми інформаційного забезпечення користувачів даними про соціальні витрати розглянемо подані пропозиції вітчизняних науковців щодо складання соціальної звітності.

Як зауважує Юрченко О.В., для ефективного інформаційного забезпечення управління соціальними витратами як на рівні держави, так і на рівні суб'єктів підприємницької діяльності необхідна інформація про них. В існуючій звітності про соціальні витрати підприємств та їх значне відставання не дозволяють точно оцінити розмір соціальних витрат підприємств та України в цілому. Держава та зацікавлені користувачі можуть її отримати через звітність (фінансову, статистичну, соціальну), яку подають підприємства [7].

Пропозиції наведені у працях Давидюк Т.В. [3], Грицишин Д.О. і Дикий А.П. [2] визначають лише загальний напрямок подання інформації про соціальну відповідальність. На відміну від даних авторів, Жиглей І.В. та Ворона О.В. подають більш деталізовані пропозиції. А саме, показники запропоновані Жиглей І.В. [4] направлені на визначення соціальної безпеки, шляхом співвідношення розміру заробітної плати. Вороною О.В. розроблено систему показників, для визначення рівня соціальної відповідальності. Однак дані показники не враховують галузі застосування [1].

Швець Л. пропонує розширити інформаційну базу фінансової звітності шляхом доповнення переліку додатково вписуваних звітних статей. Тобто, відокремлено відображати основні витрати соціального змісту, а також інші показники (дохід, прибуток), від яких вони залежать [6].

Метою даної статті є представлення рекомендацій щодо розробки та формування звітності, яка відобразатиме узагальнену інформацію про соціальні витрати.

Ми погоджуємося з думкою Жиглей І.В. про те, що соціальна звітність є формою документального підтвердження соціальної політики, яка проводиться бізнес-структурами відносно внутрішніх та зовнішніх груп зацікавлених осіб [5, с. 323].

Таким чином, проаналізувавши наявні підходи науковців до складання соціальної звітності, вважаємо найбільш доцільним розробити стандартизований пакет нефінансової звітності, який би передбачав всі напрямки реалізації соціальної політики. Але, разом з тим, дозволяв підприємствам складати лише ті форми та статті, які стосуються соціальної політики щодо працівників. При цьому подавати інформацію щодо витрат на оплату праці, покращення робочого місця та заходів з охорони праці, підвищення кваліфікації. Це сприятиме ефективному управлінню, забезпечить довіру до суб'єкта господарювання, підвищить прозорість та готовність до роботи на інших ринках.

Пропонуємо розробити регламентовану форму Звіту про соціальну політику. Це сприятиме відображенню періодичної інформації про соціальні витрати підприємства в частині забезпечення майбутніх виплат, оплати праці, професійного навчання, медичного обслуговування та покращення умов праці. А регламентована форма звіту забезпечить порівняння показників з результатами соціальної діяльності інших підприємств.

Однак для формування інформації про соціальну політику недостатньо лише форми звіту. Враховуючи, що на державному рівні відсутні нормативно-правові документи щодо відображення соціальної політики для підприємства, рекомендовано розробити такий документ яким би встановлювалась структура звіту та передбачались основні показники, тобто методичні рекомендації щодо складання звіту про соціальну політику.

Звіт про соціальну політику пропонується складати за 6 розділами: «Загальна інформація про персонал», «Забезпечення гарантій з оплати праці», «Витрати на основні соціальні потреби працівників», «Витрати на додаткові соціальні потреби працівників»,

«Витрати на працезохоронні заходи» та «Забезпечення майбутніх виплат на соціальні витрати».

У першому розділі наводиться загальна інформація про працівників. Дана інформація є важливою, та показує як вплинула соціальна політика на кількість працівників та їх рух на підприємстві.

У розділі «Забезпечення гарантій з оплати праці» вважаємо за потрібне порівняти рівень заробітної плати на підприємстві з рівнем мінімальної заробітної плати. Адже, на соціально відповідальних автодорожніх підприємствах, рівень зарплати повинен бути більшим за мінімальний розмір встановлений державою. Соціально відповідальне підприємство повинно слідкувати за цим, тому на основі даного розділу, керівництво підприємства може здійснювати порівняння даних показників та приймати майбутні рішення що стосуються оплати праці для покращення забезпеченості працівників.

У розділі «Витрати на основні соціальні потреби працівників» наводяться дані щодо соціальних витрат, які передбачені чинним законодавством і є важливою складовою соціальної політики підприємства.

У четвертому розділі «Витрати на додаткові соціальні потреби працівників» узагальнюється інформація про витрати пов'язанні з навчанням та медичним страхуванням персоналу. Пропонуємо відображати інформацію щодо кількості працівників, що пройшли навчальні курси з професійної підготовки, перепідготовки чи підвищення кваліфікації. Враховуючи, що на сьогодні важливого значення набуває розвиток персоналу підприємства, дана інформація дозволяє автодорожнім підприємствам оцінити освіченість своїх робітників та їх розвиток. Для зовнішніх користувачів, дана інформація показує чи реалізовує підприємство соціальну політику по відношенню до розвитку персоналу.

Також у даному розділі запропоновано відображати інформацію про надання працівникам страхових полісів на добровільне медичне страхування. Адже, основою підприємства є його персонал. Особливо це стосується підприємств автодорожньої галузі, адже здоров'я працівників та їх самопочуття впливає на продуктивність. Тому завдяки інформації наведеній у даному звіті керівництво підприємства має змогу проаналізувати як вплинули заходи, щодо забезпечення працівників безоплатним медичним страхуванням та надання



лікувально-профілактичних путівок, на кількість днів непрацездатності у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності. Серед працівників така інформація сприяє формуванню позитивної думки про підприємство та підвищенню престижності свого робочого місця.

У п'ятому розділі «Витрати на працезохоронні заходи» узагальнюється інформація про витрати пов'язані з працезохоронними витратами та покращенням умов праці. Адже, як внутрішнім так і зовнішнім користувачам інформації необхідно знати скільки витрат понесло підприємство на працезохоронні заходи. Важливе значення для працівників автодорожньої галузі має забезпечення спецодягом, адже дана галузь потребує праці працівників (робітники на дорозі, електрики, механіки, тощо), які потребують засобів індивідуального захисту. Це сприяє забезпеченню гідних умов праці та захисту життя. Крім того, спецодяг носить не тільки захисний характер, а також і естетичний.

У розділі «Забезпечення майбутніх виплат на соціальні витрати» узагальнюється інформація про розмір створеного забезпечення на соціальні потреби. Дана інформація демонструє готовність підприємства до здійснення соціально-відповідальної діяльності та надає керівництву дані стосовно можливостей підприємства. Тому виходячи з цих даних можна спланувати обсяги можливих працезохоронних заходів.

Для оприлюднення звіту про соціальну політику пропонуємо використовувати спеціалізовані електронні ресурси. До них відноситься інформаційні електронні ресурси: Corporate Register, Спільнота СВБ, UN Global Compact та GRI. Доцільним є створення однієї інформаційної бази, де б накопичувалась інформація про соціальну політику підприємств за галуззю діяльності. Це дозволило б зовнішнім зацікавленим особам ознайомлюватись з соціальною діяльністю підприємства, для прийняття необхідних рішень.

Крім того вважаємо, що такий звіт повинен бути доступним для працівників підприємства, а отже пропонуємо надавати звіт про соціальну відповідальність працівникам за вимогою.

Пропонуємо звітувати раз на рік, оскільки напрям реалізації соціальної політики на даний момент є не настільки широким. Оптимальним строком подання та оприлюднення звіту про соціальну

політику вважаємо 1 березня. Оскільки на підприємстві закінчуються терміни подання фінансової, податкової та статистичної звітності. Тому формування звіту про соціальну політику не буде обтяжувати бухгалтерів та інших відповідальних за це осіб.

Враховуючи вище зазначене, відмітимо, що впровадження соціальної звітності не набуло значного поширення в Україні. Причиною цьому є відсутність досвіду та необхідних знань. Тому для вирішення цієї проблеми запропоновано форму звіту про соціальну політику.

#### **Література:**

1. Ворона О.В. Методичні підходи до оцінки рівня соціальної відповідальності / О.В. Ворона // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2010. – № 30. – С. 128-135
2. Грицишен Д.О. Соціальна та екологічна діяльність підприємств: напрями розкриття бухгалтерської інформації / Д.О. Грицишен, А.П. Дикий // Вісник ЖДТУ. – 2011. – №1 (55). – С. 63-69
3. Давидюк Т.В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів / Т.В. Давидюк // Економіка: реалії часу. – 2012. – С. 123-130
4. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: [Моногр.] / І. В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.
5. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д. економ. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.В. Жиглей. – Житомир, 2011. – 20 с.
6. Швець Л. Узагальнення соціальних витрат у звітності підприємств / Л. Швець // Галицький економічний вісник. – 2013. – №4(43). – С.164-172
7. Юрченко О.В. Звітність у системі управління соціальними витратами / О.В. Юрченко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу – № 2(14). – 2011. – С. 164-169

УДК 657  
JEL M 41

Ткачук Ірина  
Ліщук Тетяна  
Луцький національний технічний університет

## ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ГАЛУЗІ ТВАРИННИЦТВА В УКРАЇНІ

### ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОТРАСЛИ ЖИВОТНОВОДСТВА В УКРАИНЕ

#### STATE REGULATION OF LIVESTOCK IN UKRAINE

*У статті розглянуто питання державного регулювання галузі тваринництва, визначено особливості реалізації державної підтримки галузі тваринництва. Досліджено теоретико-методологічні засади формування механізму державного регулювання розвитку галузі тваринництва в Україні.*

**Ключові слова:** державне регулювання, тваринництво, сільське господарство, механізм державного регулювання, державна підтримка.

*В статье рассмотрены вопросы государственного регулирования отрасли животноводства, определены особенности реализации государственной поддержки отрасли животноводства. Исследованы теоретико-методологические основы формирования механизма государственного регулирования развития отрасли животноводства в Украине.*

**Ключевые слова:** государственное регулирование, животноводство, сельское хозяйство, механизм государственного регулирования, государственная поддержка.

*The article deals essence the issue of state regulation of the livestock industry, defined the peculiarities of state support for the livestock industry. Studied theoretical and methodological principles of the formation mechanism of state regulation of the livestock industry in Ukraine.*

**Keywords:** state regulation, livestock, agriculture, mechanism of state regulation, state support.

Нинішня ситуація в галузі тваринництва залишається мало дослідженою та складною: фактичний стан галузі не відповідає її потенційним можливостям. Для забезпечення оптимального функціонування сільськогосподарських підприємств та отримання високих прибутків, а також створення сприятливих умов для

зростання економіки країни й підвищення добробуту її громадян, важливо визначити оптимальний ступінь державного втручання у підприємницьку діяльність на селі.

Необхідно розробляти програми для заохочення сільського населення вирощувати продукцію тваринництва.

Результати регуляторного впливу держави на процеси розвитку галузі тваринництва безпосередньо залежать від ефективності дії механізмів його реалізації. Питання теоретичного аспекту державного регулювання знайшли своє відображення у працях сучасних економістів-аграрників, а саме: М. Маліка, П. Саблука, М. Корецького, О. Могильного, М. Хорунжого, Г. Черевка та ін. Стан державної підтримки тваринництва в Україні описано в працях таких науковців, як П. Березівський, П. Гайдуцький, А. Діброва, І. Михасюк та ін.

На даний час питання державного регулювання ніхто не досліджує тому, що воно є неприбутковим. Але, ми вважаємо, що все таки потрібно розробляти нові програми для підтримки сільськогосподарських товаровиробників, удосконалювати законодавство, вносити нові пропозиції на рахунок збуту продукції тваринництва в межах країна за помірними цінами, а не імпортувати її за кордон.

Визначити методи та важелі державного регулювання галузі тваринництва та роль світової практики в удосконаленні державного регулювання

Державне регулювання галузі тваринництва на даний час є дуже актуальною темою серед сільськогосподарських виробників та сільського населення. Адже ті й інші вирощують тварин для отримання прибутку.

Державне регулювання покликане збалансовувати інтереси виробників, споживачів та держави для задоволення власних потреб, державна підтримка - забезпечити достатній рівень рентабельності для розширеного відтворення, стимулювання виробництва, створення підґрунтя для стабілізації ситуації в галузі [7].

Аналізуючи досвід розвинутих країн, переважна їх більшість у різні час зіштовхувалися із складними ситуаціями розвитку аграрної сфери. Наприклад, для Японії та Німеччини, причинами стали наслідки війни, для Іспанії та Португалії – особливості політичної

структури. Кожна країна шукала та розбудовувала свій власний шлях виходу з несприятливого економічного становища аграрної сфери [1].

Для України це неоцінений приклад досвіду, який дозволяє проаналізувати механізм державного регулювання аграрної сфери країн – лідерів, визначити ступінь ефективності діючих механізмів та інструментів державного регулювання; спроектувати системний підхід до розв’язання вітчизняної кризової ситуації [1].

Розвитку галузі тваринництва в Україні, з точки зору Супрун О.М., сприятиме створення механізму державного регулювання, спрямованого на стимулювання підвищення якості продукції та зацікавленості у створенні й впровадженні інноваційних способів виробництва незалежно від розміру підприємства та його організаційно – правової форми власності [7].

Основним напрямом повинен стати інноваційно – інвестиційний розвиток галузі. Вважаємо, що фінансова державна підтримка галузі тваринництва повинна існувати нарівні з іншими методами державного регулювання. Основним напрямом повинен бути стимулюючий характер виплат, а не компенсуючий.

Сус Л.В. зауважує, що лише організоване і цілеспрямоване регулювання державою процесів відтворення в галузі тваринництва, доповнене стимулюючою дією ринкового механізму, можна забезпечити її ефективне функціонування [8].

Досліджуючи механізм державного регулювання аграрної сфери, Могильний О.М. робить акцент на його організаційно-економічній складовій, проте зазначає, що його ефективне функціонування можливе під впливом цілісної і взаємоузгодженої дії різноманітних методів державного регулювання [6, с. 55].

Механізм державного регулювання, за твердженням Комякова О.М, необхідно розглядати як сукупність організаційно-економічних методів та інструментів, за допомогою яких виконується взаємопов’язані функції для забезпечення безперервної, ефективної дії відповідної системи на підвищення функціонування економіки [5].

Ми погоджуємось із висловами вище наведених вчених, тому, що держава повинна підтримувати виробників сільськогосподарської продукції. І лише в цьому випадку продукція буде якісна та буде мати попит на ринку. Також це буде стимулом для виробників оскільки за

якісну продукцію вони будуть отримувати немалі прибутки для розвитку підприємств чи задоволення потреб населення.

У ринковій економіці України економічні методи витісняють адміністративні, проте ряд науковців, спрямовують політику держави на цілісну систему державного регулювання економіки з використанням ринкових, так і адміністративних методів. Вони пропонують створення жорстокої виконавчої вертикалі з ціллю відновити управління державним сектором через прогнозування та планування, оволодіти ситуацією в країні, зробити її керованою [3, с. 57-61].

Отже, за результатами проведеного нами дослідження можна сказати, що думки деяких вчених співпадають, але в більшості випадків відрізняються одна від одної. Державне регулювання галузі тваринництва передбачає використання ряду методів, які формуються на сонові певних важелів впливу на економічні процеси.

Босенко А.В. стверджує, що такі важелі регулювання, як фінансове забезпечення наукових інновацій та капітальних інвестицій в тваринництві, можуть створити умови швидкого та ефективного розвитку підприємств з м'ясним напрямком виробництва, а виробництво молока у сільськогосподарських підприємствах є більш залежним від бюджетної підтримки [2].

Татьянич Л.С. вважає, що серед важелів фінансового-кредитного методу державного регулювання галузі тваринництва особлива роль відведена бюджетній підтримці галузі. Бюджетні засоби, що найбільш широко застосовувались в останні роки, поділяються на дві основні групи. Перша – безповоротні субсидії, субвенції, дотації. Друга – кошти, що мали надійти до державного бюджету як фіскальні платежі, проте держава свідомо відмовилась від них на користь товаровиробників шляхом надання різноманітних пільг [9].

Отже, на нашу думку державна підтримка у фінансовому вигляді для виробників є важливим аспектом у виробництві продукції тваринництва.

Держава, здійснюючи зовнішньоекономічну політику, має підтримувати виробників тваринницької продукції, і сприяти їх самостійному виходу на світовий ринок. В Україні діють досить ліберальні тарифні режими, подальше зниження яких може призвести до втрати продовольчої незалежності держави та наповнення

вітчизняного ринку імпортними дешевими товарами, невисокої якості [10].

Необхідною умовою для розвитку галузі тваринництва є організаційна підтримка держави у створенні умов для існування та розвитку кооперативно-інтеграційних систем і формувань типу фінансово-промислових груп, агрокомбінатів.

Підводячи підсумки із вище викладеного матеріалу можна сказати, що державна підтримка галузі тваринництва є на дуже низькому рівні. Для підвищення обсягу виробництва продукції тваринництва необхідно стимулювати виробників даної продукції фінансово. Це дасть змогу населенню та товаровиробника підвищити якість продукції, отримати нові ринки збуту.

#### **Література:**

1. Аграрний сектор економіки України (стан і перспективи розвитку) / М.В. Присяжнюк, М.В. Зубець, П.Т. Саблук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 1008 с.
2. Босенко А.В. Стратегія державного регулювання агропромислового комплексу / А.В. Босенко // Вісник Дніпропетровського університету. Серія Економіка. – 2011. – Вип. 5 (4). – С. 17-24.
3. Державне регулювання економіки / Михасюк І., Мельник А., Крупка М., Залого З. - Л.: Українські технології, 1999. – 640 с.
4. Євчук Л.А. Роль державного регулювання в економічному розвитку аграрного сектора / Л.А. Євчук // Вісник аграрної науки Причирномор'я. – 2011. – Вип. 3. – С. 24-29.
5. Комяков О.М. Державне регулювання перехідної економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук. : спец. 08.00.01 - Економічна теорія та історія економічної думки / О.М. Комяков. – К., 2000. – 19 с.
6. Могильний О.М. Регулювання аграрної сфери / О.М. Могильний. – Ужгород: ІВА, 2005. – 400 с.
7. Супрун О.М. Державне регулювання галузі тваринництва в Україні / О.М. Супрун // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Серія «Агросвіт». – 2016. - №13-14. – С.3-6.
8. Сус Л.В. Інструментарій державного регулювання галузі тваринництва в Україні / Л.В. Сус // Вісник Сумського державного університету. Серія «Економіка». – 2014. - №2. – С.54-62.
9. Татянич Л.С. Державний вплив на економічний механізм пост реформованого агропромислового виробництва / Л.С. Татянич // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 201. - №3 (15). – С. 51-55.
10. Тюхтенко Н.А. Інструменти та методи державного регулювання сільськогосподарського виробництва / Н.А. Тюхтенко, С.А. Карунас // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. - №1 (13). – С. 47-50.

**Автори:** Ткачук Ірина Миколаївна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Ліщук Тетяна, студент групи ОАм-61 Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

**Сфера наукових інтересів:** теорія бухгалтерського обліку; облік і контроль відповідальності в умовах соціально-економічного розвитку підприємства; організація та методика контролю діяльності підприємства.

**Зв'язок з автором:** tkachuk.iryua@ukr.net

**УДК 657**  
**JELM40**

**Тлущкевич Наталія, Балюк Наталія**  
Луцький національний технічний університет

## **НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ**

## **НАУЧНЫЕ ПОДХОДЫ К КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ**

## **SCIENTIFIC APPROACHES TO CLASSIFICATION OF COSTS**

*У статті розглянуті різні підходи до класифікації витрат. Розглядається класифікація витрат в бухгалтерському та податковому обліку. Запропоновано класифікацію витрат виробництва продукції за видами звітності з урахуванням організаційно-технологічних особливостей виробництва.*

**Ключові слова:** витрати, витрати виробництва, класифікація витрат.

*В статье рассмотрены различные подходы к классификации затрат. Рассматривается классификация затрат в бухгалтерском и налоговом учете. Предложена классификация затрат производства продукции по видам отчетности с учетом организационно-технологических особенностей производства.*

**Ключевые слова:** затраты, издержки производства, классификация затрат.

*The article discusses various approaches to classification of costs. Deals with the classification of costs in accounting and tax accounting. Proposed classification of costs of production by types of reporting taking into account organizational and technological features of production.*

**Key words:** costs, production costs, classification of costs.

Основні засади класифікації витрат розкриті в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати» і передбачають їх групування відповідно до видів діяльності, за якими були здійснені витрати. Витрати звичайної діяльності виникають у



зв'язку із здійсненням операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Важливість значення класифікації витрат підкреслює Ф.Ф. Бутинець, який зазначає, що велике значення класифікації витрат полягає в управлінні ними і, перш за все, для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління підприємства [1].

Класифікація витрат передбачає групування витрат у відповідні групи, які складаються з однорідних за своїм змістом або близьких між собою витрат. Тому в економічній літературі і на практиці класифікують витрати за різними ознаками. Будь-яка діяльність, що здійснюється, супроводжується витратами, які є найважливішою частиною фінансової діяльності підприємства. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами. Класифікація виробничих витрат подана на рис. 1.

Л.В. Нападівська вважає, що ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів [4].

Різний характер витрат, правильне розуміння їх призначення, економічної ролі у виробництві визначають необхідність науково-обґрунтованої класифікації витрат на виробництво. Класифікація витрат передбачає групування витрат у відповідні групи, які складаються з однорідних за своїм змістом або близьких між собою витрат. Тому в економічній літературі і на практиці класифікують витрати за різними ознаками. Будь-яка діяльність, що здійснюється, супроводжується витратами, які є найважливішою частиною фінансової діяльності підприємства. Детальний склад класифікації витрат за видами діяльності передбачено Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій .

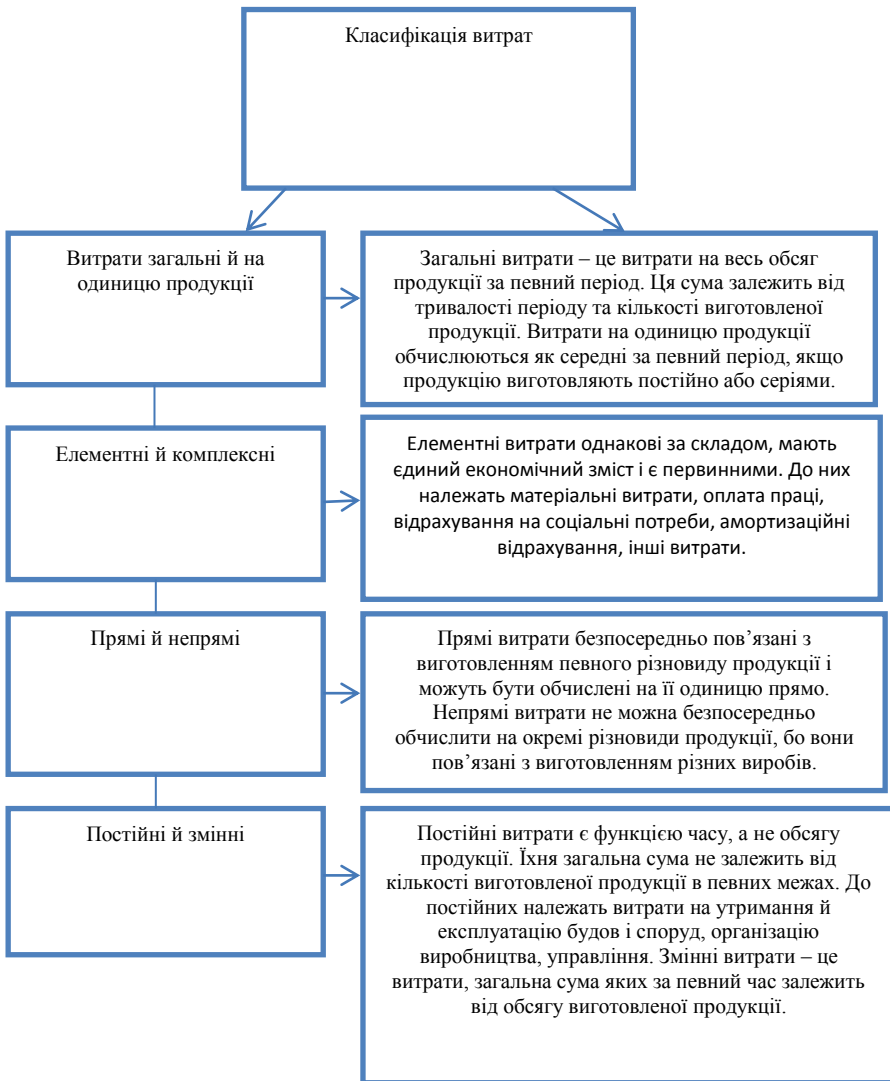


Рис. 1. Класифікація виробничих витрат [3]

Залежно від ролі, яку витрати відіграють у процесі відтворення, їх поділяють на три групи [2]:

— витрати, пов’язані з основною діяльністю підприємства. Це витрати на виробництво або реалізацію продукції, так звані поточні витрати, які відшкодовують за рахунок виручки від реалізації продукції (послуг).

— витрати, пов’язані з інвестиційною діяльністю, тобто на розширення та оновлення виробництва. Одноразові витрати на просте та розширене відтворення основних фондів, приріст обігових коштів і формування допоміжної робочої сили для нового виробництва. Джерелами фінансування цих витрат є амортизаційні відрахування, прибуток, емісія цінних паперів, кредити тощо.

— витрати на соціальний розвиток колективу (соціально-культурні, оздоровчі, житлово-побутові та інші потреби). Ці витрати не пов’язані з процесом виробництва, а тому джерелом їхнього фінансування є прибуток.

Крім того, витрати класифікують таким чином: за видами витрат (матеріали, праця, накладні витрати); за розподілом (прямі й непрямі); за призначенням (на виробництво, управління, збут); за реакцією на зміни в обсягах виробництва (постійні й змінні); за способом відшкодування (готівкові та безготівкові).

На нашу думку для потреб управління витрати виробництва слід класифікувати за видами звітності з урахуванням організаційно-технологічних особливостей виробництва, що задовільнятиме сучасні потреби управління. З цією метою пропонуємо одночасно в облікових регістрах по мірі списання витрат на виробництво класифікувати витрати на умовно-змінні та умовно-постійні, як такі, що реагують на зміни в обсязі виробництва та не залежать від них (Рис. 2).

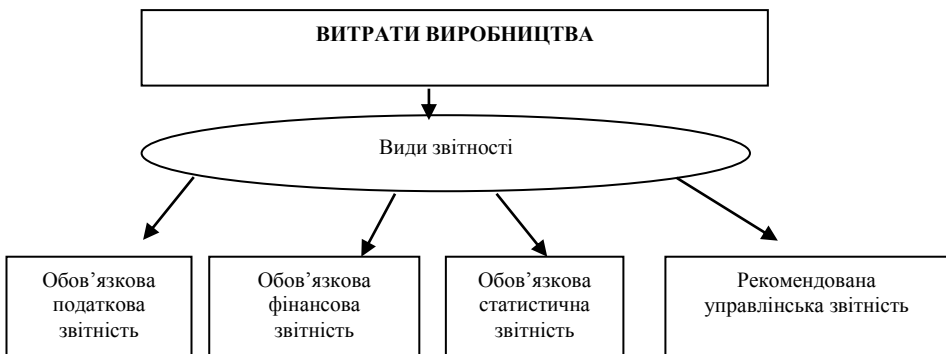


Рис. 2. Класифікація витрат виробництва

Податковий Кодекс України максимально наближає класифікацію витрат бухгалтерського і податкового обліку, оскільки структура витрат, що подана в Податковому Кодексі України дещо відрізняється від правил бухгалтерського обліку в частині формування собівартості продукції. На даний час відповідно до норм встановлених ПКУ витрати, що формують собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації такої продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей [6].

До складу собівартості, включаються всі витрати, які прямо пов'язані із виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг, тоді як в бухгалтерському обліку у виробничу собівартість включаються змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати. Згідно з новими правилами податкового обліку всі загальновиробничі витрати обліковуються у складі «інших витрат». Відповідно до П(С)БО 16 [7] загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу.

Отже, не існує єдиного підходу до класифікації витрат, тому їх необхідно класифікувати, виходячи із специфіки діяльності економічного суб'єкта та інформаційних потреб його системи менеджменту.

#### **Література:**

1. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління /Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. – №1(22). – С. 11–18.
2. Беренда Н. Загальновиробничі витрати як складова операційних витрат, сутність та особливості їх розподілу [Електронні дані] / Н. Беренда, А. Коваль // Ukrainian food journal. - 2013. - Vol. 2, Issue 2. - С. 245-252. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UFJ\\_2013\\_2\\_2\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UFJ_2013_2_2_16).
3. Грицай О.І. Управління витратами підприємства: основні методи та їх застосування // Економіка і менеджмент / О.І. Грицай. – 2011р. – С.128–129.
4. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л.В. Нападівська. – Д.: Наука і освіта., 2000. – 224с.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 07.02.2014 р. №73 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755–VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку. - Затв. наказом Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

**Автори:** Тлукевич Наталія Володимирівна, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

Балюк Наталія Григорівна, студентка групи ОАмз-61 Луцького національного технічного університету, м. Луцьк, Україна.

**Сфера наукових інтересів:** сільське господарство, фермерське господарство, управлінський облік.

**Зв'язок з автором:** [tluchkevich@rambler.ru](mailto:tluchkevich@rambler.ru), [natkabaluk@mail.ru](mailto:natkabaluk@mail.ru)

## *Редакційна колегія*



**Садовська І.Б.**, к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (Луцьк, Україна)

**Sadovska I.**, Ph.D., Professor, Head of Department of Accounting and Auditing of the Lutsk NTU (Lutsk, Ukraine)



**Бабіч І.І.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (Луцьк, Україна)

**Babich I.**, Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU (Lutsk, Ukraine)



**Аверіна О.І.**, д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Мордовського державного університету ім. Н.П. Огарьова (Саранськ, Республіка Мордовія)

**Averina O.**, PhD, Professor, Head of Department of Accounting, Analysis and Audit Mordovia State University of N. Ogarev (Saransk, Republic of Mordovia)



**Башева С.А.**, д-р, професор кафедри обліку та аналізу, декан факультету обліку і фінансів Університету національного і світового господарства (Софія, Болгарія)

**Basheva S.A.**, Dr, Professor of accounting and analysis, Dean of the Faculty of Accounting and Finance of the University of National and World Economy (Sofia, Bulgaria)



**Бессонова О.А.**, д.е.н., професор,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,  
аналізу і аудиту Південно-Західного  
державного університету  
(Курськ, Російська Федерація)

**Bessonova O.**, Doctor of Economics,  
Professor, Head of Accounting, Analysis and  
Audit Southwestern State University  
(Kursk, Russia)



**Вегера С.Г.**, д.е.н., доцент,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку і  
аудиту Полоцького державного  
університету  
(Новополоцьк, Республіка Білорусь)

**Vegera S.**, PhD, Associate Professor, Head of  
accounting and accounting audit Polotsk State  
University (Novopolotsk, Belarus)



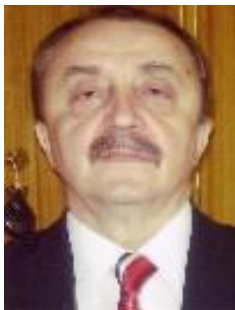
**Голян В.А.**, д.е.н., професор, академік  
Інженерної академії України  
(Київ, Україна)

**Golian V.**, Doctor of Economics, Professor,  
Academician of Engineering Academy of  
Ukraine (Kyiv, Ukraine)



**Голячук Н.В.**, к.е.н., доцент кафедри обліку  
і аудиту Луцького НТУ  
(Луцьк, Україна)

**Holyachuk N.**, Ph.D., Associate Professor of  
accounting and auditing of the Lutsk NTU  
(Lutsk, Ukraine)



**Димитров С.С.**, д-р, професор, завідувач кафедри бухгалтерії і аналізу Університету національного і світового господарства (Софія, Болгарія)

**Stoyan Dimitrov**, Dr, Professor, Head of accounting and analysis of the University of National and World Economy (Sofia, Bulgaria)



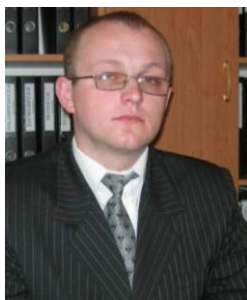
**Жураковська І.В.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (Луцьк, Україна)

**Zhurakovska I.**, Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU (Lutsk, Ukraine)



**Гжегож Зайонц**, д-р, директор Інституту міжнародних відносин Державна Східноєвропейська Вища школа (Хелм, Польща)

**Grzegorz Zaiontz**, Dr, Director, Eastern European State High School (Chelm, Poland)



**Зеленко С.В.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (Луцьк, Україна)

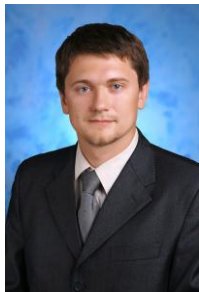
**Zelenko S.**, Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU (Lutsk, Ukraine)





**Дорота Казмерчак-Пец**, д-р, Вища Школа  
Нижньосілезька (Вроцлав, Польща);

**Dorota Kazmerchak-Pec**, Dr, High School  
Lower (Wroclaw, Poland)



**Легенчук С.Ф.**, д.е.н., професор, завідувач  
кафедри обліку і аудиту Житомирського  
державного технологічного університету  
(Житомир, Україна)

**Legenchuk S.**, Doctor of Economics,  
Professor, Head of Department of Accounting  
and Auditing Zhytomyr State Technological  
University (Zhytomyr, Ukraine)



**Левицька С.О.**, д.е.н., професор, проректор  
Національного університету водного  
господарства та природокористування  
(Рівне, Україна)

**Levytska S.**, Doctor of Economics, professor,  
rector of the National University of Water  
Management and Nature  
(Rivne, Ukraine)



**Макарова В.І.**, д.е.н., доцент,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,  
аналізу і аудиту Волзького університету  
імені В.Н. Татіщева  
(Тольятті, Російська Федерація)

**Makarova V.**, PhD, Associate Professor, Head  
of Accounting, analysis and audit of the Volga  
University of V. Tatishchev (Togliatti, Russia)



**Малік М.Й.**, д.е.н., професор кафедри страхування та ризик-менеджменту економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка (Київ, Україна)

**Malik M.**, Ph.D., professor of insurance and risk management Economics Faculty of Kyiv National Taras Shevchenko University (Kyiv, Ukraine)



**Мальцевич Н.В.**, к.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту Поліського державного університету (Пінськ, Республіка Білорусь)

**Maltsevich N.**, Ph.D., associate professor, head of accounting and accounting, analysis and audit Poleskiy State University (Pinsk, Belarus)



**Мокєєв В.В.**, д.т.н., с.н.с., завідувач кафедри інформаційних систем Південно-Уральського державного університету (Челябінськ, Російська Федерація)

**Mokeev V.**, Ph.D., Senior Research Fellow, Head of Information Systems of South Ural State University (Chelyabinsk, Russia)



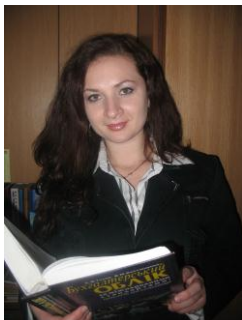
**Морозова Н.І.**, д.е.н., доцент, завідувач кафедри економіки Волгоградської філії Російського державного торгово-економічного університету (Волгоград, Російська Федерація)

**Morozova N.**, PhD, Associate Professor, Head, Department of Economics Volgograd Branch of Russian State Trade and Economic University (Volgograd, Russia)



**Московчук А.Т.**, к.е.н., доцент кафедри  
обліку і аудиту Луцького НТУ  
(Луцьк, Україна)

**Moskovchuk A.**, Ph.D., Associate Professor of  
accounting and auditing of the Lutsk NTU  
(Lutsk, Ukraine)



**Нагірська К.Є.**, к.е.н., старший викладач  
кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ  
(Луцьк, Україна)

**Nagirska K.**, PhD, Senior Lecturer of  
accounting and auditing of the Lutsk NTU  
(Lutsk, Ukraine)



**Нужна О.А.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і  
аудиту Луцького НТУ  
(Луцьк, Україна)

**Nuzhna O.**, Ph.D., Associate Professor of  
accounting and auditing of the Lutsk NTU  
(Lutsk, Ukraine)



**Петрова О.О.**, к.е.н., доцент, завідувач  
кафедри бухгалтерського обліку і  
інформаційних систем в економіці  
Гірничо-Алтайського державного  
університету (Горно-Алтайськ, Алтай)

**Petrova O.**, Ph.D., associate Professor, Head  
of Department of Accounting and Information  
Systems in Economics Gorno-Altai State  
University (Gorno-Altai, Altai)



**Писаренко Т.М.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (Луцьк, Україна)

**Pysarenko T.**, Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU (Lutsk, Ukraine)



**Правдюк Н.Л.**, д.е.н., професор завідувач кафедри організації обліку та звітності Вінницького національного аграрного університету (Вінниця, Україна)

**Pravdiuk N.**, Doctor of Economics, Professor Head of the Department of Accounting and Reporting Vinnytsia National Agrarian University (Vinnytsia, Ukraine)



**Савош Л.В.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ (Луцьк, Україна)

**Savosh L.**, Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU (Lutsk, Ukraine)



**Семенишена Н.В.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Подільського державного аграрно-технічного університету (Кам'янець-Подільський, Україна)

**Semenyshena N.**, Ph.D., assistant professor of accounting and auditing Podolsky State Agricultural and Technical University (Kamenetz-Podolsk, Ukraine)



**Сєкачова В.М.**, к.е.н., доцент, завідувач  
кафедри бухгалтерського обліку і аналізу  
господарської діяльності  
Кемеровський державний університет  
(Кемерово, Російська Федерація)

**Syekachova V.**, Ph.D., associate Professor,  
Head of accounting and business analysis  
Kemerovo State University  
(Kemerovo, Russia)



**Сидоренко Р.В.**, к.е.н., доцент кафедри  
обліку і аудиту Луцького НТУ  
(Луцьк, Україна)

**Sydorenko R.**, Ph.D., Associate Professor of  
accounting and auditing of the Lutsk NTU  
(Lutsk, Ukraine)



**Сушко Т.І.**, к.е.н., доцент,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,  
аналізу і аудиту Могильовського  
державного університету продовольства  
(Могильов, Республіка Білорусь)

**Sushko T.**, Ph.D., Associate Professor, Head  
of Accounting, Analysis and Audit Mogilev  
State University of Food (Minsk, Belarus)



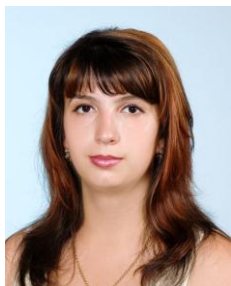
**Талах Т.А.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і  
аудиту Луцького НТУ  
(Луцьк, Україна)

**Talah T.**, Ph.D., Associate Professor of  
accounting and auditing of the Lutsk NTU  
(Lutsk, Ukraine)



**Ткачук І.М.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ  
(Луцьк, Україна)

**Tkachuk I.**, Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU  
(Lutsk, Ukraine)



**Тлущкевич Н.В.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ  
(Луцьк, Україна)

**Tluchkevich N.**, Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU  
(Lutsk, Ukraine)



**Хенрік Федевіч**, д-р, Вища Школа Господарча (Перемишль, Республіка Польща)

**Henrik Fedevic**, Dr, Graduate School of Household (Przemysl, Poland)



**Чудовець В.В.**, к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту Луцького НТУ  
(Луцьк, Україна)

**Chudovets V.**, Ph.D., Associate Professor of accounting and auditing of the Lutsk NTU  
(Lutsk, Ukraine)



**Шаріпов Довудшо Гаюрович**, к.е.н.,  
доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту  
Інституту підприємництва та сервісу  
(Душанбе, Республіка Таджикистан)

**Sharipov Dovudsho**, Ph.D., Associate  
Professor Department of Accounting, Analysis  
and Auditing of the Institute of  
Entrepreneurship and Service  
(Dushanbe, Republic of Tajikistan)



**Шестакова І.М.**, к.е.н., доцент, завідувач  
кафедри бухгалтерського обліку і фінансів  
Сибірський державний технологічний  
університет  
(Красноярськ, Російська Федерація)

**Shestakova I.**, Ph.D., associate Professor,  
Head of Department of Accounting and  
Finance Siberian State Technological  
University (Krasnoyarsk, Russia)



**Шешукова Т.Г.**, д.е.н., професор, завідувач  
кафедри обліку, аудиту і економічного  
аналізу Пермського державного  
національного дослідницького університету  
(Пермь, Росія)

**Sheshukova T.**, PhD, Professor, Head of  
Department of Accounting, Auditing and  
economic analysis of the Perm State National  
Research University (Perm, Russia)

**ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки**  
**ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: scientific notes**

Міжнародний збірник наукових праць  
International collection of scientific papers

Випуск 1 (13)

Частина 1

Issue 1 (13)

Part 1

**Відповідальний редактор:**

к.е.н., доцент Бабіч І.І.

**Contributing editor:**

Ph.D., Professor, I. Babich

**Адреса редакції:**

ТЗОВ «Актив-Інформ»

вул. Володимирська, 35 / 4, с. Забороль,

Луцький район, Волинська обл., 45623

*Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової  
інформації Серія КВ № 20767-10567 Р від 22.05.2014 р.*

**Видавець:**

РВВ Луцького НТУ

вул. Львівська, 75, м. Луцьк, 43024

тел. +38 066 759 72 53

---

Підписано до друку 01.02.2017 р. Формат 60x90 / 16.

Папір офсетний. Умовн. друк. арк. 7,2

Тираж 100. Замовлення № 357.